



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

Processo n° 16682.721108/2012-90
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.107 – 2ª Turma
Sessão de 26 de julho de 2018
Matéria CSP - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS -
RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
INTELIG TELECOMUNICACOES LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

RECURSO DO CONTRIBUINTE. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE.

O conhecimento de Recurso Especial exige a comprovação de seu cabimento, seja através da similitude fática que autoriza a análise de divergência jurisprudencial, seja pelo interesse de agir, que demonstra o resultado útil do julgamento.

Não é possível verificar similitude entre o caso tratado no acórdão paradigma e o caso concreto discutido no acórdão recorrido quando existem diversos fundamentos para negativa de provimento do recurso do contribuinte. Do mesmo modo, o interesse de agir restou prejudicado pela falta de demonstração de sua utilidade prática para o sujeito passivo que elidisse a execução do crédito fiscal ou parte dele.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votaram pelas conclusões os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Maria Helena Cotta Cardozo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

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

Relatório

Os presentes Recursos Especiais tratam de pedido de análise de divergência motivados pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte em face ao acórdão 2302-003.538, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata o presente dos Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP nºs 37.390.084-8, 37.390.085-6 e 37.385.505-2, respectivamente, nos valores de R\$ 1.206.510,45; R\$ 198.669,54 e de R\$ 822.251,66, e do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.385.504-4, no valor de R\$ 137.390,40, consistentes em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais, e pela apresentação da GFIP com informações incorretas ou omissas, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 53/89.

O Contribuinte apresentou impugnação, fls. 649/688.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 06-44.787 - 7ª Turma da DRJ/CTA, às fls. 816/839, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, fls. 845/882.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 894/961, **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário devendo o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante o Auto de Infração nº 37.385.5044 – CFL 68 ser recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN; obedecendo, ainda, à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, *in casu*, art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. LC Nº 84/96.

A contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais foi instituída pela Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, no exercício da competência tributária residual exclusiva da União, sendo o seu regramento, após a EC nº 20/98, assentado no inciso III da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.876/99.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO NA FORMA DE BENEFÍCIOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O Salário de Contribuição dos segurados contribuintes individuais compreende o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, inclusive as parcelas pagas na forma incentivos salariais, benefícios e/ou utilidades.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. AUTOENQUADRAMENTO EM GRAU DE RISCO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA.

O grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é mensurado conforme a atividade econômica

Preponderante da empresa, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

É responsabilidade da empresa o autoenquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em caso de erro no auto enquadramento, adotar as medidas necessárias à sua correção.

Configura-se ônus da empresa a demonstração, mediante documentação idônea, do enquadramento diferenciado da atividade preponderante de cada um de seus estabelecimentos individualmente considerados.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV, DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em ralação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então revogada, sempre incidirá ao caso o princípio tempus regit actum, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, nos termos do art. 144, *caput*, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Às fls. 964/978, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial** de Divergência, insurgindo-se contra o Acórdão *a quo*, em relação à regra aplicável à **retroatividade benigna**. Consignou que a hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica a que ora se reporta. Isso porque, o que se encontrava em julgamento era exatamente o auto de infração, por descumprimento de obrigação acessória, em que também se lavrou NFLD em decorrência da mesma ação fiscal. Quanto à divergência, argumentou que, **havendo lançamento do tributo, juntamente com a lavratura de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, e não o art. 32-A da Lei nº 8.212/91**, conforme entendeu a e. Turma *a quo*, haja vista que este preceito normativo somente se aplica às situações em que somente tenha havido descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP. Havendo lançamento de tributo, a multa passa a ser aplicada nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, sob pena de *bis in idem*.

Às fls. 980/984, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência sobre a **retroatividade benigna**.

Às fls. 1004/1017, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial** de Divergência, em relação à seguinte matéria: **salário indireto – Participação nos Lucros e Resultados – Regras claras e objetivas**. A Lei nº 10.101/00, em seu artigo 2º, § 1º, incisos I e II, determina que os instrumentos firmados na negociação coletiva deverão estabelecer regras claras e objetivas à fixação dos direitos substantivos da participação; essas regras, porém, podem releva, entre outros critérios, a produtividade, a qualidade, a lucratividade da empresa, programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Asseverou que, ao contrário do que restou consignado no acórdão recorrido, a sintática do § 1º do artigo 29, incontestavelmente, introduziu um rol meramente exemplificativo (não exaustivo) de critérios e condições para o estabelecimento das regras de obtenção da PLR. A utilização da expressão "entre outros" denota essa intenção do legislador, que objetivou, teleologicamente, flexibilizar a negociação entre a empresa e empregados, incentivando a adoção dessa técnica de integração entre o capital e o trabalho. Apresenta dois acórdãos paradigmas para estampar esse entendimento sobre a não taxatividade da Lei sobre os critérios e condições sobre a PLR.

O Contribuinte, às fls. 1047/1058, apresentou **Contrarrrazões**, rebatendo os argumentos quanto ao mérito, pugnando pela negativa de provimento ao recurso especial do Contribuinte, vindo os autos conclusos para julgamento.

Às fls. 1085/1093, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência sobre o **salário indireto – Participação nos Lucros e Resultados – Regras claras e objetivas**.

A Fazenda Nacional, à fl. 1095, apresentou **PETIÇÃO**, requer que os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, no que concerne à Participação nos Lucros e Resultados, sejam utilizados como **Contrarrrazões** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

Os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

Trata o presente dos Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP nºs 37.390.084-8, 37.390.085-6 e 37.385.505-2, respectivamente, nos valores de R\$ 1.206.510,45; R\$ 198.669,54 e de R\$ 822.251,66, e do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.385.504-4, no valor de R\$ 137.390,40, consistentes em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais, e pela apresentação da GFIP com informações incorretas ou omissas, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 53/89.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante a **retroatividade benigna**.

Já o Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante a **salário indireto – Participação nos Lucros e Resultados – Regras claras e objetivas**.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e quanto aos demais requisitos: similitude fática e divergência jurisprudencial, merece algumas considerações.

Analisando pormenorizadamente o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, vejo que não é possível reconhecer neles similitude fática capaz de garantir a divergência de posicionamento entre os colegiados que proferiram as decisões apontadas aqui como divergentes.

A falta de similitude fática compromete o uso do paradigma, pois não se pode afirmar que naquela situação o colegiado agiria diferente do que decidiu o acórdão recorrido.

Contudo para a maioria do colegiado, a razão principal de não conhecimento do recurso gira em torno do interesse de agir, pois mesmo que hipoteticamente restasse reconhecida a similitude fática, não restaria a ele utilidade prática, pois outros pontos do acordo de PLR foram atacados e sobre eles já precluiu a possibilidade de discussão na via administrativa.

Diante do exposto voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, uma vez que este não preenche os requisitos de admissibilidade previstos no RICARF.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Passo a análise de mérito.

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

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

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

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

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

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

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

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº

11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

A presente declaração tem por escopo apenas reforçar alguns pontos, suscitados durante as discussões, acerca da motivação pelo não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte, tendo em vista que acompanhei a relatora pelas conclusões.

Na verdade o primeiro ponto para que se possa apreciar a admissibilidade diz respeito a imputação fiscal, bem como, em seguida, as razões de decidir do colegiado *a quo*. Vejamos o Relatório fisvcal, e-fl. 51 a 104 e seguintes:

16.5 Valores em FP, a título de Participação nos Resultados, e fora da GFIP - A empresa apresentou folha de pagamento digital em formato MANAD, com recibo gerado pelo SVA. Constatou-se na FP o pagamento da rubrica "4100 - PARTIC. LUCROS E RESULTADOS" na competência 03/2008. A Constituição Federal, nos termos do art. 7º, inciso XI, assegura aos empregados o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração, quando concedida de acordo com lei específica, que é a Lei nº. 10.101, de 19/12/2000 (DOU 20/12/2000). A Lei nº. 10.101/00 regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade. Para que o segurado empregado tenha direito à PLR, não há, portanto, necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado, que não é o resultado operacional previsto na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício).

Para este fim, considera-se o resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/00, aquele que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade, conforme disposto no § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/00, abaixo transcrito:

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

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

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

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

Para os valores declarados a título de PLR no ano de 2008, foram apresentados dois acordos coletivos distintos, referentes aos sindicatos localizados no estado do Rio de Janeiro e no estado de São Paulo.

Para o Rio de Janeiro foi apresentado o Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2009, protocolado no MTE em 29/05/2008, com o "SIND. DOS TRAB. EM EMP. TELEC. OP. SIST. TV POR ASS. TRANSM. DE DADOS E CORREIO ELETR. TELEF. M. CEL. SERV. TRONC.D. COM RADI", em anexo.

Para São Paulo foi apresentado o Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2008, protocolado no MTE em 19/08/2008, com o "SIND TRAB EMP TELECOMUNICAÇÕES OPER MESAS TELEFO NO ESP", em anexo. No Acordo feito com o sindicato localizado em São Paulo, em sua clausula décima terceira - PPR 2008, encontra-se a seguinte previsão: "A INTELIG TELECOM negociará até 30 de maio de 2008,

valores e bases para o PPR 2008." *Com base nesta cláusula, a empresa apresentou o Acordo de Participação nos Resultados 2007, assinado em 20 de dezembro de 2007 com o "SIND TRAB EMP TELECOMUNICAÇÕES OPER MESAS TELEFO NO ESP", em anexo.*

(...)

Trata-se de um resultado, um número, um indicador financeiro que, por si só não pode ser considerado como um incentivo a produtividade, pois não guarda correlação direta com o esforço individual dos empregados.

Com base unicamente no LAJIDA, um empregado pode ser extremamente eficiente, ou totalmente deficiente, que isto não refletirá no valor de PLR a ser pago individualmente.

Importante ressaltar que o Acordo de PLR em questão foi assinado em 20/12/2007, onde, portanto, o valor do indicador LAJIDA da empresa já era conhecido ou presumível, uma vez que faltavam apenas 10 dias para o encerramento do ano fiscal. Desta forma, no momento da assinatura do acordo já se sabia o percentual da meta estipulada de R\$ 30,2 milhões que seria atingido, e, por conseguinte, o valor de PLR a ser pago já era perfeitamente previsível, independente de qualquer desempenho futuro dos empregados.

Mesmo que se prossiga na análise deste PLR e aceitemos um acordo que premia um esforço pretérito e não uma produtividade futura, há outros fatores que descaracterizam o valor pago a título de PLR pela empresa.

No subitem 1.1 do TIF n.º 08, a empresa foi intimada a apresentar o valor apurado de EBITDA. A empresa, em resposta datada de 26/09/2012, informa que o valor de EBITDA é de R\$17.828.000,00. Desta forma verifica-se que foi atingido o valor de 59% da meta estabelecida (17,828 dividido por 30,2). Utilizando-se a tabela do item "6.2 Atingimento" do Acordo de PLR de São Paulo, transcrita abaixo, verifica-se que o percentual de salários do PPR corresponderia a 34% (como 50% corresponde a 25% de salários, e o atingimento de 75% corresponde a 50%, conclui-se que, matematicamente, o atingimento de 59% correspondem a 34% de salários de PPR)

Atingimento	% de salários PPR
50%	25%
75%	50%
100%	100%
125%	125%
150%	150%

No item "5.3 Cálculo da Participação" do referido Acordo, encontra-se a tabela de múltiplos salariais (transcrita abaixo) que contém a correlação entre a grade salarial do empregado e o multiplicador de salários a ser aplicado no salário base para que se obtenha o PLR devido.

GRADE SALARIAL	No • SALÁRIOS PPR
4	5,2
5	5,2
6	3,9
7	3,9
8	3,9
9	3,25
10	3,25
11	3,25
12	2,16
13	2,16
14	2,16
GRADE , SALARIAL	No SALÁRIOS PPR
15	1,63
16	1,63
17	1,63
18	1,63
19	1,63
20	1,63

O quadro abaixo fornece a grade salarial, o multiplicador de salários, o percentual que se alcança aplicando-se o atingimento de 34% e ainda o percentual que se alcança aplicando-se o atingimento de 30%.

GRADE ; , SALARIAL	No . SALÁRIOS PPR	No SALÁRIOS - PPRx . Atingimento de 34% <	No . f?-"--v SALÁRIOS * . PPRx -p-j, Atingimento de 30%
4	5,2	177%	156%
5	5,2	177%	156%
6	3,9	133%	117%

7	3,9	133%	117%
8	3,9	133%	117%
9	3,25	111%	98%
10	3,25	111%	98%
11	3,25	111%	98%
12	2,16	73%	65%
13	2,16	73%	65%
14	2,16	73%	65%
15	1,63	55%	49%
16	1,63	55%	49%
17	1,63	55%	49%
18	1,63	55%	49%
19	1,63	55%	49%
20	1,63	55%	49%

A Tabela "Tabela com o PLR pago e o percentual obtido em relação ao salário base para os funcionários de SP", em anexo, contém, funcionário a funcionário, o valor pago de PLR, o salário base para o cálculo de PLR, a grade salarial, n.º de meses trabalhados e o percentual aplicado.

Esta tabela confirma então que o percentual utilizado pela empresa foi de 30% ao invés dos 34% determinados em Acordo. Esta tabela foi obtida a partir da planilha "Planilha fornecida pela empresa - Cálculo PPR_Pago_2008 (%Hay)_grade" fornecida pela empresa e o arquivo digital da folha de pagamento.

Portanto os valores, pagos a título de PLR pela empresa, por se basearem:

- 1) num indicador que não guarda correlação direta com o esforço individual dos empregados;*
- 2) por ser um acordo utilizado para premiar um esforço pretérito e não estimular uma produtividade futura e;*
- 3) por se utilizar de um percentual para o cálculo de valor devido de PLR inferior ao estipulado em Acordo, foram considerados em desacordo com o determinado em Lei e bases de cálculo para a previdência social.*

16.5.2 Funcionários lotados em estabelecimentos do estado de Rio de Janeiro - o Acordo Coletivo com o Sindicato do Rio de Janeiro não trazia previsão alguma a PLR.

Assim sendo, a empresa, através do item 3 do TIF n.º 4, foi intimada a se manifestar, conforme transcrito abaixo:

"confirmar que apesar de ter havido pagamentos a título de PLR (rubrica 4100) não há qualquer regra de PLR acordada para estes valores pagos no ano de 2008"

Em sua resposta, datada de 27/07/2012, a empresa não faz qualquer menção ao acordo de PLR do ano de 2008 para os funcionários do Rio de Janeiro. Para tanto, a empresa novamente foi instada através dos itens 2.1 dos TIF n.º 6 e 8, conforme transcrito abaixo:

"Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2009, protocolado no MTE em 29/05/2008, com o SIND. DOS TRAB. EM EMP. TELEC. OP. SIST. TV POR ASS. TRANSM. DE DADOS E CORREIO ELETR. TELEF. M. CEL. SERV. TRONC.D. COM RADL, que NÃO contem QUALQUER MENÇÃO AO PLR. Até o TIF 4 não foi apresentado o Acordo de PLR com as regras para o pagamento do PLR no ano de 2009. Fornecer este Acordo ou Atestar por escrito que este Acordo não existe"

Novamente a empresa não apresentou qualquer resposta por escrito com relação aos questionamentos. Nos TIF Nº 9, 10, 11 e 12 foi feita a seguinte constatação: **"Constato que os seguintes documentos I informações foram solicitadas à empresa nos TIF n"6 e 8 e que até o presente não foram apresentadas pela empresa:" (...)**

2. Em relação ao empregados filiados ao SINTTEL/RJ.

2.1 O Acordo de PLR com as regras para o pagamento do PLR no ano de 2008" Além do já mencionado, a empresa também foi intimada nos TIF de Nº 6 e 8 em seus itens 1.3 e 2.3 a:

"1.3 Confirmar que (...) apenas os empregados cujo estabelecimento se encontra no Estado de São Paulo são abrangidos pelos Acordos deste Sindicato. 2.3 Confirmar que (...) apenas os empregados cujo estabelecimento se encontra no Estado do Rio de Janeiro são abrangidos pelos Acordos deste Sindicato."

Em resposta datada de 11/09/2012, a empresa afirma que

"1.2- Sim, a base territorial do Sindicato de SP é o Estado de SP 2.3 - Sim, a base territorial do Sindicato do RJ é o Estado do RJ." Depreende-se então que não havia previsão para pagamentos de valores a título de PLR a estes funcionários, e conforme atestado pela empresa, não foi aplicado o acordo utilizado para São Paulo. Desta forma os valores pagos a título de PLR aos empregados localizados nos estabelecimentos do Rio de Janeiro não foram balizados por um acordo de PLR, ou este acordo não foi apresentado a esta auditoria para verificação de atendimento dos requisitos legais. Por conseguinte estes valores foram considerados como fatos geradores e bases de cálculo para previdência social. A Tabela "Tabela com os valores pagos de PLR para os funcionários do RJ" contém estes valores.

16.5.3 Funcionários lotados nos demais estabelecimentos - A empresa não apresentou Acordos Coletivos e nem acordos de PLR para os estabelecimentos situados fora dos estados de São Paulo e Rio de Janeiro. A empresa foi instada nos TIF de Nº 6 e 8 em seu item 3 a se manifestar, conforme abaixo transcrito:

"3 - Explicar qual acordo é aplicado aos funcionários lotados em estabelecimentos que não estejam localizados no Estado do Rio de Janeiro ou no Estado de São Paulo" A empresa não apresentou resposta alguma ao questionamento, no entanto, conforme descrito no item 16.5.2, ela afirma " 1.2 - Sim, a base territorial do Sindicato de SP é o Estado de SP 2.3 - Sim, a base territorial do Sindicato do RJ é o Estado do RJ."

Nos TIF N° 9, 10, 11 e 12 foi feita a seguinte constatação:

"Constato que os seguintes documentos e informações foram solicitadas à empresa nos TIF n° 6 e 8 e que até o presente não foram apresentadas pela empresa:"

(...)

3 - Explicação sobre qual acordo é aplicado aos funcionários lotados em estabelecimentos que não estejam localizados no Estado do Rio de Janeiro ou no Estado de São Paulo."

Depreende-se então que não havia previsão para pagamentos de valores a título de PLR a estes funcionários, e conforme atestado pela empresa, não foi aplicado o acordo utilizado para São Paulo. Desta forma os valores pagos a título de PLR aos empregados localizados nos estabelecimentos fora dos estados de São Paulo e Rio de Janeiro não foram balizados por um acordo de PLR, ou este acordo não foi apresentado a esta auditoria para verificação de atendimento dos requisitos legais. Por conseguinte estes valores foram considerados como fatos geradores e bases de cálculo para previdência social. A tabela "Tabela com os valores pagos de PLR para os funcionários dos demais estados" contém estes valores.

16.5.4 Quadro abaixo contém todos os valores pagos a título de PLR, na competência março de 2008, por estabelecimento e a respectiva contribuição calculada.

Estabelecimento	BC = Base de Contribuição	Contribuição da empresa (27,8%)
02421421000111	1.321.808,32	367.462,71
02421421000200	20.008,95	5.562,49
02421421000545	210.516,16	58.523,49
02421421000707	18.143,75	5.043,96
02421421000898	22.996,40	6.393,00
02421421000979	25.894,40	7.198,64
02421421001193	6.636,65	1.844,99
02421421001355	10.612,90	2.950,39
02421421001436	272.454,88	75.742,46
02421421001789	17.954,95	4.991,48
02421421002084	44.501,25	12.371,35
02421421002912	9.129,76	2.538,07
02421421005008	5.850,00	1.626,30
Total	1.986.508,37	552.249,33

Nesse sentido, quanto ao conhecimento do mérito, esclareço que acompanhei a relatora apenas pelas conclusões, posto que não concordo pela simples inexistência de similitude fática, mas por entender, que embora parte do recurso pudesse demonstrar a similitude, a apreciação do recurso não importaria alteração do resultado, ou seja, o recurso não se mostra útil, pois foram utilizados outros fundamentos pelo relator do acórdão recorrido para negar provimento ao recurso do Contribuinte.

Vejam os trechos do acórdão recorrido em que o relator descreve as razões pela manutenção do lançamento, e-fls. 894 e seguintes.

(...) Muito embora a legislação infraconstitucional não obrigue a empresa a seguir este ou aquele objetivo específico, a existência e delimitação clara e precisa, no plano de PLR, de um fim extraordinário específico a ser atingido pelo quadro funcional da Entidade é mandatória e indispensável para a caracterização da PLR legal.

Assim, mesmo que a empresa decline de optar por qualquer um dos critérios ilustrativamente descritos nos incisos I e II do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, ela tem que, necessariamente, descrever em detalhes, e de maneira prévia, um objetivo extraordinário específico a ser almejado pelo seu corpo funcional na consecução e realização do plano de participação nos lucros e resultados da empresa, sob pena de descaracterização da PLR legal.

Almeja com isso a Lei um comprometimento efetivo dos empregados no sentido de oferecer uma dedicação, um cuidado e um empenho de excelência, superior ao ordinário, usual e cotidiano, na busca pela consecução dos objetivos fixados no acordo e na obtenção do direito subjetivo estipulado no plano.

Isso porque, conforme já salientado, qualquer verba paga em razão do desempenho regular e ordinário do trabalhador decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho tem natureza jurídica de salário, remuneração direta e inescusável pelo labor rotineiro e usual oferecido cotidianamente pelo trabalhador à empresa e, nessas condições, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Dessarte, sem o estabelecimento prévio no plano de PLR de um objetivo especial, que incentive e alavanque a produtividade, a ser atingido pelo operariado, o qual, se atingido satisfatoriamente, tem o condão de premiar os trabalhadores que efetivamente envidaram esforços supranormais na sua consecução, o plano de PLR recai na tábula rasa do trabalho comum e ordinário, o qual é remunerado mediante salário, sofrendo a incidência, assim, das obrigações previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

O pagamento de verba com o rótulo de PLR Legal em retribuição ao trabalho comum, ordinário, usual e cotidiano do empregado, desconectado a qualquer incentivo à produtividade, é expressamente vedado pela Lei nº 10.101/2000, cujo art. 3º obsta o pagamento -de tal rubrica em substituição ou complementação à remuneração devida a qualquer empregado.

As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se ao direito dos trabalhadores de conhecerem, previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, o quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos, o que terá que fazer para receber tal quantia e como irá recebê-la.

Quanto às regras adjetivas, deve o trabalhador ter ciência dos mecanismos de aferição de seu desempenho, de como aferilo em determinado momento e situação, das metas e índices de produtividade a serem alcançados e o que falta para alcançá-los, etc.

A inexistência de tais regras, de forma clara e objetiva, no instrumento de negociação, implica a sua estipulação e avaliação dos trabalhadores por ato unilateral do empregador, circunstância que colide com o objetivo almejado pelo legislador.

A exigência de regras claras e objetivas justificase como forma de inviabilizar a discriminação de empregados e de se consumir a própria finalidade do instituto criado. Sendo o resultado finalístico almejado pela norma o fomento da produtividade da mão de obra, nada mais compreensível e pertinente que os empregados tenham o real conhecimento da exata dimensão do direito a eles concedido e do esforço e dedicação que eles devem empreender para alcançá-lo.

A inexistência de tais regras, de forma clara e objetiva, no instrumento de negociação, implica a sua estipulação e avaliação dos trabalhadores por ato unilateral do empregador, circunstância que colide com o objetivo almejado pelo legislador.

A exigência de regras claras e objetivas justificase como forma de inviabilizar a discriminação de empregados e de se consumir a própria finalidade do instituto criado. Sendo o resultado finalístico almejado pela norma o fomento da produtividade da mão de obra, nada mais compreensível e pertinente que os empregados tenham o real conhecimento da exata dimensão do direito a eles concedido e do esforço e dedicação que eles devem empreender para alcançá-lo.

Exige, ainda, a Lei nº 10.101/2000 que do acordo constem os “mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado”, de modo a assegurar aos empregados a transparência nas informações por parte da empresa, o fornecimento dos dados necessários à definição das metas, a adoção de indicadores de produtividade, qualidade ou lucratividade que sejam compreendidos por todos, a possibilidade de fiscalização do regular cumprimento das regras pactuadas e o acompanhamento progressivo da constituição do direito em debate por parte do empregado.

Como visto, tem por finalidade precípua o plano de PLR a constituição formal de um direito subjetivo do trabalhador, porém condicionado, de maneira que, satisfazendo o empregado a condição assentada no Plano, ele trabalhador se imite no direito subjetivo ali estipulado de maneira clara e precisa, sendo justamente o plano de PLR o justo título para se exigir da empresa o que se foi ajustado nas negociações entre patrões e empregados.

Por tais razões, as condições a serem adimplidas, os direitos substantivos dos trabalhadores, as regras adjetivas, bem como os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado devem constar de maneira clara e objetiva no plano de PLR, e este deve ser previamente arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

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, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, 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.

A Lei preconiza um enfoque proativo, de natureza dinâmica, antecipando 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 se satisfaz com a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

Alerte-se que a estipulação de metas e a divulgação estática dos resultados alcançados no final do período de apuração não se confundem com descrição dos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. A Lei nº 10.101/2000 exige ambas. Não se basta só com a primeira.

*De outro eito, decorre por dedução lógica e, principalmente, pelas disposições expressas na lei, que a definição e formalização em documento próprio das condições de contorno do plano de PLR têm que estar concluídas e tornadas públicas aos empregados **previamente ao período de apuração dos objetivos pactuados entre as partes**, de maneira que o trabalhador tenha o perfeito e exato conhecimento daquilo que precisa fazer, de como precisa fazer, do quanto e quando precisa fazer, de como serão mensurados e avaliados os objetivos estabelecidos pela empresa e de como o empregado será avaliado pela empresa para fazer jus ao ganho patrimonial especificamente consignado e prometido na negociação coletiva **REGRAS CLARAS E OBJETIVAS**.*

Tendo por finalidade a norma em tela a integração entre capital e trabalho e o ganho de produtividade, exige a lei a negociação prévia entre empresa e os empregados, mediante acordo coletivo ou comissão de trabalhadores, da qual resulte clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo).

*Tendo a PLR a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à empresa um plus de produtividade que exceda ao resultado rotineiro e ordinário decorrente do contrato de trabalho, **avulta que acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração**, para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como, quando e quanto precisam fazer para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado.*

Por isso, os trabalhadores, antes do início do período de apuração, necessitam ter o claro e preciso conhecimento de quanto e quando irão ganhar, sob que forma, e como serão avaliados, para poderem decidir se vale ou não a pena se empenhar de maneira excessiva à ordinária e comum. São as tais das REGRAS CLARAS E OBJETIVAS quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.

A eventual escusa dos sindicatos de participar da celebração do plano de PLR não é excludente da exigência estatuída no Diploma Legal ora em foco, uma vez que o Ordenamento Jurídico prevê caminhos alternativos de sanatória de tal ausência, fixados no art. 616 da Consolidação das Leis do Trabalho, ad litteris et verbis (...)

Nessa esteira, não atendendo os sindicatos à convocação levada a efeito pela Recorrente, deveria esta ter dado ciência do fato ao órgão responsável do Ministério do Trabalho, ou ao órgão governamental competente que lhe faça as vezes, para que procedesse à convocação compulsória dos Sindicatos recalcitrantes.

(...)

Diante dos aludidos dispositivos, deflui que o efeito sublime da desoneração prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social somente toma vulto na exclusiva condição de as verbas pagas ou creditadas a título de participação nos lucros e resultados atenderem cumulativamente aos seguintes requisitos:

- *A verba paga a título de participação nos lucros e resultados da empresa tem que ser representativa de um plano gerencial de incentivo à produtividade, consoante art. 1º da Lei nº 10.101/2000.*

- *· O plano de incentivo à produtividade tem que traduzir, portanto, de maneira clara e objetiva, um fim extraordinário a ser alcançado pelo desempenho empregado do trabalhador, estimulado que está pela promessa de um ganho adicional remuneratório consistente na PLR, de maneira que, efetivamente, encoraje, deflagre e estimule o trabalhador a produzir mais e melhor do que aquele desempenho ordinário que ele vinha apresentando cotidiana e rotineiramente, decorrente do seu compromisso laboral celebrado no contrato de trabalho.*
- *O desempenho regular, rotineiro e ordinário do trabalhador decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho é remunerado mediante salário; 32 Ø O desempenho extraordinário e tímido do trabalhador, visando a atingir objetivos de excelência fixados previamente pela empresa que excedam aos resultados históricos, é remunerado mediante participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, em valores previamente fixados nas negociações coletivas.*
- *· Tem que resultar de negociação formal entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou de convenção/acordo coletivo; · Das negociações suso citadas, deverão resultar instrumentos formais que registrem o plano de incentivo à produtividade adotado pela empresa, os objetivos a serem alcançados na execução de tal plano, as regras claras e objetivas definidoras dos direitos substantivos dos trabalhadores, bem como a regras adjetivas, abarcando os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, etc.*
- *· A negociação entre empresa e trabalhadores tem que ser concluída e assinada previamente ao período de execução do plano, de modo que os empregados dele participem com a perfeita e exata noção do que, do quanto, do quando e do como fazer para o atingimento dos objetivos pactuados, do quanto receberão pelo seu sucesso, e de como serão avaliados para fazerem jus à PLR prometida;*
- *O instrumento formal resultante do acordo em realce tem que ser arquivado previamente na entidade sindical dos trabalhadores;*
- *· A PLR não pode substituir, tampouco complementar, a remuneração devida a qualquer empregado;*

- *A PLR não pode ser distribuída em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;*

No caso em apreço, constatou a Fiscalização que a folha de pagamento da empresa registrava o pagamento de PLR a seus empregados, na competência 03/2008, mediante a rubrica “4100 PARTIC. LUCROS E RESULTADOS”.

Para os valores declarados a título de PLR no ano de 2008, foram apresentados dois acordos coletivos distintos, referentes aos sindicatos localizados no estado do Rio de Janeiro e no estado de São Paulo.

2.1.1.1. PLR – Estado de São Paulo Para o estado de São Paulo, foi apresentado o Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2008, a fls. 254/268, cuja cláusula décima terceira PPR 2008 contém a seguinte previsão: “A INTELIG TELECOM negociará até 30 de maio de 2008, valores e bases para o PPR 2008”.

Com base nesta cláusula, a empresa apresentou o “Acordo de Participação nos Resultados 2007”, a fls. 280/282, assinado tão somente em 20 de dezembro de 2007 com o “SIND TRAB EMP TELECOMUNICACOES OPER MESAS TELEFO NO ESP”, com validade exclusivamente para o ano de 2007, conforme cláusula 5.6.

5.6 Validade

Este documento é válido para o ano de 2007.

2.1.1.1.1. PLR SÃO PAULO – META

A única meta a ser atingida tratavase de meta global para toda a empresa, baseada no indicador LAJIDA (EBITIDA – Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization). Ou seja: Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização. Buscase avaliar o lucro referente às atividades operacionais da empresa, sem levar em consideração os efeitos financeiros e dos impostos.

Para tal quesito, ficou estabelecida no item 6.1 do Acordo a meta de R\$ 30,2 milhões para este indicador para o ano de 2007.

6. Desenho do Programa

6.1. Meta

O Programa de Participação nos Resultados terá como meta o atingimento do seguinte indicador:

Lajida (EBITDA): O valor meta de Lajida para D ano de 2007 é de R\$ 30,2 milhões, de acordo com o orçamento da Empresa.

O cálculo do atingimento se daria de acordo com a tabela abaixo:

(...)

Cabe mencionar que o conceito de EBITDA envolve, tão somente, um resultado finalístico, um número, um indicador financeiro que, por si só não pode ser considerado como um incentivo a produtividade, pois não guarda correlação direta com o esforço individual dos empregados.

Com base unicamente no LAJIDA, um empregado pode ser extremamente eficiente, ou totalmente deficiente, que isto não refletirá no valor de PLR a ser pago individualmente.

Com efeito, para fazer jus ao benefício da PLR basta o trabalhador ter sido admitido até 31 de Dezembro de 2007 e ter permanecido na Empresa até 14 de março de 2008.

(...)

A única regra existente que vincula a quota que cada um irá receber tem relação direta com a fração do ano que cada trabalhador frequentou os estabelecimentos da empresa. Se trabalhou o ano inteiro, recebe o benefício integral. Se produziu pouco ou se produziu muito, é irrelevante. Se operou com substantiva eficiência ou se com total desmazelo ou desleixo, é indiferente. Tais parâmetros não influenciam o quantum que cada trabalhador irá receber a esse título. A única coisa que importa, no caso, é a fração do ano em que o trabalhador se manteve vinculado à empresa.

*Onde estará o incentivo à produtividade exigido pela Lei ?
Perdeuse no caminho !*

A carência de um fator de comprometimento do empregado com a produtividade da empresa representa violação à regra estatuída no art. 1º da Lei nº 10.101/2000, bem como aos próprios princípios idealizadores do benefício em tela, que se consubstancia, exatamente, no incentivo à produtividade.

2.1.1.1.2. PLR SÃO PAULO– O PLANO DE PLR

Importante ressaltar que o Acordo de PLR em questão, que estabelecia as condições de contorno da PLR referente ao período de apuração de 01/01/2007 a 31/12/2007, houvesse pro assinado, tão somente, 20/12/2007, quando o período de apuração já se encontrava praticamente exaurido e, principalmente, quando o valor do indicador LAJIDA da empresa já era conhecido ou presumível, uma vez que faltavam apenas 10 dias para o encerramento do ano fiscal.

Desta forma, no momento da assinatura do acordo já se sabia o percentual da meta estipulada de R\$ 30,2 milhões que seria atingido, e, por conseguinte, o valor de PLR a ser pago já era perfeitamente previsível, independente de qualquer desempenho futuro dos empregados.

A empresa foi intimada, mediante Termo Próprio, a apresentar o valor apurado de EBITDA. Em resposta, a empresa informou que o valor de EBITDA de 2007 foi de R\$ 17.828.000,00. Desta forma verificase que foi atingido o valor de 59% da meta estabelecida.

Nessa perspectiva, utilizando-se a tabela do item “6.2 Atingimento” do Acordo de PLR de São Paulo, verificase que o percentual de salários do PPR corresponderia a 25%, pois o atingimento da meta foi de, apenas, 50%. Caso se optasse pela proporcionalidade entre o nível atingido e o nível imediatamente superior (não atingido), o percentual do salário a ser paga a título de PLR alcançaria, no máximo, 34%.

*Todavia, compulsando os valores efetivamente recebidos pelos empregados, apresentada na “**Planilha fornecida pela empresa Cálculo PPR_Pago_2008 (%Hay)_grade**”, fornecida pela empresa, e o arquivo digital da folha de pagamento, verificase que o percentual utilizado pelo Contribuinte para o pagamento da PLR foi de, apenas, 30% do Salário, ou seja, totalmente em desacordo com o previsto no plano de PLR elaborado pela Autuado.*

Dessai das circunstâncias do caso concreto que os valores pagos pela Recorrente não tiveram por fundamento qualquer negociação entre patrões e empregados, eis que foram estabelecidos unilateralmente pelo empregador, a dez dias da data de encerramento do período de apuração, quando já se tinha conhecimento preciso do fator utilizado como meta pela empresa, premiando-se, portanto, um resultado pretérito atingido exclusivamente pelo esforço ordinário, usual e cotidiano decorrente do contrato de trabalho, o qual é remunerado, nos termos da lei, mediante SALÁRIO, base de cálculo das contribuições previdenciárias, inexistindo, no caso, qualquer viés de incentivo à produtividade e a Integração entre o Capital e o Trabalho, como assim exige o art. 1º da Lei nº 10.101/2000.

2.1.1.2. PLR – Estado do Rio de Janeiro.

Para o estado do Rio de Janeiro, foi apresentado o Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2009, a fls. 269/279, o qual não continha qualquer cláusula dedicada a PLR ou a outra rubrica assemelhada.

Por tal razão, a empresa foi intimada, mediante Termo Próprio, a se manifestar sobre o caso:

“confirmar que apesar de ter havido pagamentos a título de PLR (rubrica 4100) não há qualquer regra de PLR acordada para estes valores pagos no ano de 2008” Em sua resposta, datada de 27/07/2012, a empresa não faz qualquer menção a eventual acordo de PLR do ano de 2008 para os funcionários do Rio de Janeiro.

Por isso, a empresa foi uma vez mais intimada mediante os TIF n° 6 e 8, a apresentar o Acordo de PLR com as regras para o pagamento do PLR ou a atestar por escrito a inexistência de tal Acordo de PLR. Contudo, uma vez mais, a empresa não apresentou qualquer resposta por escrito com relação a tais questionamentos.

Nessa prumada, por intermédio dos TIF n° 9, 10, 11 e 12 houve-se por consignada a seguinte constatação, in verbis:

“Constato que os seguintes documentos / informações foram solicitadas à empresa nos TIF n° 6 e 8 e que até o presente não foram apresentadas pela empresa:”

()

2. Em relação aos empregados filiados ao SINTTEURJ.

2.1 O Acordo de PLR com as regras para O pagamento do PLR no ano de 2008”

Além do já mencionado, a empresa também foi intimada nos TIF de n° 6 e 8 a confirmar se apenas os empregados cujo estabelecimento se encontra no Estado de São Paulo estavam abrangidos pelos Acordos deste Sindicato, bem como a confirmar se apenas os empregados cujo estabelecimento se encontra no Estado do Rio de Janeiro são abrangidos pelos Acordos deste Sindicato.

Em resposta datada de 11/09/2012, a empresa afirma que a base territorial do Sindicato de SP é o Estado de SP e que a base territorial do Sindicato do RJ é o Estado do RJ.

Depreende-se, portanto, que não havia previsão para pagamentos de valores a título de PLR aos empregados lotados no Rio de Janeiro, e conforme atestado pela própria empresa, não se houve por aplicado o acordo utilizado para São Paulo.

Por tais razões, os valores pagos a título de PLR aos empregados localizados nos estabelecimentos do Rio de Janeiro não foram balizados por um acordo de PLR, razão pela qual foram considerados, integralmente como fatos geradores de contribuições previdenciárias, por terem sido pagos em desacordo com a Lei n° 10.101/2000, não se subsumindo, portanto, à hipótese de isenção prevista na alínea ‘j’ do §9° do art. 28 da Lei n° 8.212/91.

2.1.1.3. PLR – Demais estabelecimentos

Em relação aos segurados lotados nos demais estabelecimentos da empresa, que não as bases do Rio de Janeiro e São Paulo, empresa não apresentou, sequer, os Acordos Coletivos, tampouco eventuais acordos de PLR para os estabelecimentos situados fora dos estados de São Paulo e Rio de Janeiro.

A empresa foi intimada mediante os TIF n° 6 e 8 a se manifestar sobre qual o acordo que se houve por aplicado aos funcionários

lotados em estabelecimentos que não estejam localizados no Estado do Rio de Janeiro ou no Estado de São Paulo

“3 Explicar qual acordo é aplicado aos funcionários lotados em estabelecimentos que não estejam localizados no Estado do Rio de Janeiro ou no Estado de São Paulo”

A empresa não apresentou qualquer resposta específica referente ao questionamento acima formulado. Porém, de maneira genérica, informou que “a base territorial do Sindicato de SP é o Estado de SP” e que “a base territorial do Sindicato do RJ é o Estado do RJ”.

Na sequência, através dos TIF nº 9, 10, 11 e 12 foi feita a seguinte constatação:

“Constato que os seguintes documentos / informações foram solicitadas à empresa nos TIF nº 6 e 8 e que até o presente não foram apresentadas pela empresa.”

(...)

3 Explicação sobre qual acordo é aplicado aos funcionários lotados em estabelecimentos que não estejam localizados no Estado do Rio de Janeiro ou no Estado de São Paulo.”

Diante do silêncio eloquente da empresa, concluiu-se então que não havia previsão para pagamentos de valores a título de PLR a estes funcionários, e conforme atestado pela empresa, não foi aplicado o acordo utilizado para São Paulo.

Desta forma os valores pagos a título de PLR aos empregados localizados nos estabelecimentos fora dos estados de São Paulo e Rio de Janeiro não foram balizados por um acordo de PLR, ou este acordo não foi apresentado a esta auditoria para verificação de atendimento dos requisitos legais.

Por conseguinte estes valores foram considerados, também, como fatos geradores de contribuições previdenciárias, por terem sido pagos em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, não se subsumindo, portanto, à hipótese de isenção prevista na alínea ‘j’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Por tais razões, os valores pagos a título de PLR foram considerados pela Fiscalização como Salário de Contribuição, nos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/1991.

Conforme mencionado anteriormente, o não conhecimento deve-se ao fato do lançamento ter feito diversas imputações de descumprimento à Lei 10.101, imputações essa apreciadas e mantidas pelo acórdão recorrido, enquanto o recorrente busca a demonstrar a divergência de forma que não ataca todos os fundamentos ali expostos. Transcrevo trecho do relatório da ilustre conselheira relatora, para que se identifique tal situação:

*Às fls. 1004/1017, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial** de Divergência, em relação à seguinte matéria: **salário indireto** –*

Participação nos Lucros e Resultados – Regras claras e objetivas. *A Lei nº 10.101/00, em seu artigo 2º, § 1º, incisos I e II, determina que os instrumentos firmados na negociação coletiva deverão estabelecer regras claras e objetivas à fixação dos direitos substantivos da participação; essas regras, porém, podem relevar, entre outros critérios, a produtividade, a qualidade, a lucratividade da empresa, programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Asseverou que, ao contrário do que restou consignado no acórdão recorrido, a sintática do § 1º do artigo 29, incontestavelmente, introduziu um rol meramente exemplificativo (não exaustivo) de critérios e condições para o estabelecimento das regras de obtenção da PLR. A utilização da expressão "entre outros" denota essa intenção do legislador, que objetivou, teleologicamente, flexibilizar a negociação entre a empresa e empregados, incentivando a adoção dessa técnica de integração entre o capital e o trabalho. Apresenta dois acórdãos paradigmas para estampar esse entendimento sobre a não taxatividade da Lei sobre os critérios e condições sobre a PLR.*

Ou seja, entendo que a principal razão pelo não conhecimento do recurso especial do Contribuinte seja a impossibilidade de analisando os argumentos exposto para demonstrar a divergência não se possa alterar o resultado do julgamento.

Diante do exposto, acompanho a relatora pela conclusões, e NÃO CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.