Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.001863/2010-11

Processo nº	19515.001863/2010-11
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-009.613 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	14 de setembro de 2022
Recorrente	PRIMESYS SOLUÇÕES EMPRESARIAIS S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/04/2005, 01/07/2005 a 30/09/2005

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP.

Apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, é hipótese de incidência de multa por descumprimento de obrigação acessória.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4°, do CTN.

LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEI. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA.

O pagamento a título de lucros e resultados em desconformidade com a legislação deve integrar a base de cálculo para incidência de contribuições previdenciárias.

PAGAMENTO DE REEMBOLSO UTILIDADE PREVISTO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO SEM A COMPROVAÇÃO DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

O pagamento de reembolso utilidade previsto em acordo coletivo de trabalho, para que seja isento deve ser comprovado que está em conformidade com a legislação, devendo comprovar que foram pagos à totalidade dos empregados e dirigentes ou de que está em conformidade com a legislação de regência.

APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 35 DA LEI 8.212/1991.

Com a revogação da súmula nº 119, DOU 16/08/2021, o CARF alinhou seu entendimento ao consolidado pelo STJ. Deve-se apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do devido à época da ocorrência dos fatos com o regramento contido no atual artigo 35, da Lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, a qual julgou procedente o lançamento de Contribuição Social Previdenciária relacionados ao período de apuração: 01/01/2005 a 30/04/2005, 01/07/2005 a 30/09/2005.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

> DA AUTUAÇÃO
>
> Trata-se de Auto de Infração (AI) DEBCAD n° 37.214.810-7, lavrado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, por infração ao artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5° da Lei n° 8212/91, com a redação dada pela Lei n° 9528/97, c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4° do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n° 3048/99.
>
> De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, fls. 134 a 139:
>
> • Durante a ação fiscal, após o exame da documentação disponibilizada, verificou-se que a empresa elaborou e apresentou GFIP's (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, em relação aos pagamentos a título de participação nos resultados em desconformidade com a Lei n° 10101/2000, aos pagamentos de reembolso utilidades rubrica 780 da folha de pagamento, e a remuneração da Diretoria;
>
> Da Participação nos Resultados

Original

• Foi constatado o pagamento a segurados empregados, no exercício de 2005, de incentivos a título de Programa de Participação nos Resultados — PPR, em desconformidade com a Lei n° 10101/2000;

• Com base em suposta reestruturação da empresa, foram estipuladas cláusulas em Acordo Coletivo de Trabalho, e foram efetuados pagamentos a título de PPR a revelia dos ditames legais: excluindo parte dos trabalhadores; estipulando percentuais fixos dos salários nominais das categorias envolvidas; efetuando pagamentos acima do estipulado em desconformidade com cláusulas do próprio acordo;

• No tópico "Da Legislação da Participação nos Lucros ou Resultados", item 3, está apresentada legislação que trata do pagamento de participação nos lucros e resultados;

• Já o tópico "Do Pagamento do PPR em Desacordo com a Lei", item 4 e subitens, relaciona, para os pagamentos a título de PPR, os aspectos em desacordo com a legislação, e que motivaram o presente lançamento de crédito:

- O "Acordo Coletivo de Trabalho Programa de Participação nos Resultados Reestrufuração da. Empresa", celebrado entre o SINPD — Sindicato dos Trabalhadores em Processamento de Dados de Empresas de Processamento de Dados do Estado de São Paulo, Primesys Soluções Empresariais S/A, e Primesys Serviços de Tecnologia da Informação Ltda., datado de 16/02/2005, não teve a participação de uma comissão dos trabalhadores;

- Abrangeu somente parte dos trabalhadores, escolhidos por uma Comissão Executiva da Empresa, através de critérios subjetivos - "Importância Tácita" - conforme a "Cláusula 3ª - Critério de elegibilidade";

- Os critérios elencados na "Cláusula 4' - Critérios para aquisição do direito" são totalmente subjetivos, não se coadunando com o parágrafo 10 do artigo 2° da Lei n° 10101/2000;

- A "Cláusula 5ª - Do valor da participação" estipulou o pagamento de um valor fixo, independentemente do comprometimento dos empregados participantes com o alcance de metas objetivas, o que não atende aos requisitos do artigo 2° da Lei n° 10101/2000, pois inexistiu negociação prévia, tampouco um mecanismo de aferição individual ou coletivo;

- Verificou-se que os valores pagos excederam os 6 salários nominais constantes da cláusula 5ª do PPR;

• Deste modo, os pagamentos a título de PPR realizados pela Autuada constituem mera liberalidade, com natureza jurídica de "abono", bem diversa daquela estabelecida no artigo 7°, inciso XI, da Constituição Federal, e na Lei n° 10101/2000, compondo o salário de contribuição conforme dispõe o inciso I e o parágrafo 9°, alínea "j", do artigo 28, da Lei n° 8212/91;

Do Pagamento de Reembolso Utilidades

• A empresa pagou a seus empregados, durante o ano de 2005, um valor de até 7% do salário nominal, a título de Reembolso Utilidades, para pagamento de despesas particulares, inclusive pagamentos de cursos e escolas para familiares (comprovantes anexos);

• Estes pagamentos corresponderam a salário de contribuição e base de contribuições previdenciárias, conforme artigo 28, inciso I, da Lei n° 8212/91;

Base de Cálculo da Participação nos Resultados e Reembolso Utilidades Não Declarados em GFIP

• As bases de cálculo da Participação nos Resultados e Reembolso Utilidades não declarados em GFIP foram as remunerações constantes na rubrica "500 — Programa de Participação nos Resultados" da folha de pagamento (Anexo I), e na conta contábil "4212020107 — Participação nos Resultados" (Anexo II); e na rubrica "780 — Reembolso Utilidades" da folha de pagamento (Anexo III), e na conta contábil "4213010114 — Reembolso de Utilidades" (Anexo IV), disponibilizadas pela Auditada

Original

em Arquivos Digitais da Contabilidade e MANAD — folhas de pagamento. O valor total apurado com a soma destas rubricas está demonstrado no Anexo V;

Da Contribuição de Segurados Não Declarada em GFIP

• Considera-se também não declarada em GFIP a contribuição devida pelos empregados, não arrecadada, em razão do reflexo da adição no salário de contribuição dos valores pagos a título de Participação nos Resultados em desacordo com a lei e da rubrica Reembolso Utilidades, mediante a aplicação da alíquota correspondente, de forma não cumulativa, sobre o novo salário de contribuição (salário de contribuição da folha + Participação nos Resultados + Reembolso Utilidades). Do resultado apurado foram deduzidos os valores já descontados e recolhidos dos trabalhadores, conforme demonstrado no Anexo VI;

Remuneração de Contribuintes Individuais Não Declaradas em GFIP

• A empresa também deixou de incluir nas GFIP's remunerações pagas a seus Diretores, e os pagamentos efetuados em novembro e dezembro de 2005 ao Sr. Luis Carlos Cabral — CPF 390.253.494/04, DIRF (0588);

• Estas remunerações foram obtidas através do cruzamento de informações das folhas de pagamento com os valores declarados na DIRF, conforme Anexo VII;

• Não ficaram configuradas circunstâncias agravantes nem atenuantes;

• A fiscalização foi acompanhada e atendida pelo Sr. Gilmar Ciarallo, procurador da empresa, a quem foram prestados os esclarecimentos necessários.

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 140 a 141, informa que foi aplicada multa conforme artigo 32, parágrafo 5° da Lei n.° 8.212/91, na redação dada pela Lei n.° 9.528/97, e artigos 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.° 3.048/99, correspondente a 100% do valor da contribuição previdenciária não declarada, limitada, em função do número de segurados da empresa, aos valores previstos no artigo 32, inciso IV, parágrafo 4°, da Lei n° 8212/91, e artigo 8°, inciso V, da Portaria Interministerial MPS/MF n° 350, de 30/12/2009, D.O.U. de 31/12/2009, conforme se verifica no Anexo VIII.

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa esclarece, ainda, que em virtude das alterações introduzidas na legislação pela MP 449/2008, convertida na Lei n° 11941/2009, foi feita a comparação do valor da multa sob a égide das duas legislações, considerando o princípio da aplicação da norma mais benéfica, expresso no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Conforme o Anexo VIII, para as competências de 01 a 04/2005, e 07 a 09/2005, foi aplicada a multa prevista no inciso IV, parágrafo 5°, do art.32 da Lei 8.212/91, acrescida da multa de mora de 24% fundamentada no art. 35 da Lei n° 8.212/91 e incidente sobre as contribuições lançadas nos Autos de Infração n's 37.214.812-3 e 37.214.813-1, eis que a soma destas multas é mais benéfica do que a multa de ofício de 75% sobre as contribuições não recolhidas e não declaradas.

Para as competências de 05, 06, e 10 a 12/2005, foi aplicada a multa de oficio de 75% (AI's n°s 37.214.812-3 e 37.214.813-1).

Não foram consideradas as contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos.

Portanto, o valor da multa aplicada totalizou R$ 98.755,30 (noventa e oito mil e setecentos e cinquenta e cinco reais e trinta centavos), de acordo com os cálculos explicitados no Anexo VIII.

Foram anexados pela Fiscalização: Mandado de Procedimento Fiscal, de fl. 02; IPC — Instruções para o Contribuinte, de fls. 03 a 04; Relatório de Vínculos, de fls. 05 a 06; Estatuto Social Consolidado, fls. 07 a 18; Atas de Assembléia e de Reunião, fls. 19 a 64; Procuração, e cópias de documentos de procuradores, fls. 65 a 70; Termos de Início de Procedimento Fiscal, de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, e de Intimação Fiscal, fls. 71 a 83; Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal — TEPF, fl. 84; Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, fl. 85; cópias de Solicitações de

Original

Reembolso de Despesas com Utilidades, fls. 87 a 118; cópia de Acordo Coletivo de Trabalho — Programa de Participação nos Resultados, fls. 119 a 131; consulta ao extrato do devedor e a informações do crédito, fls. 132 a 133.

Consta Termo de Juntada por Apensação, à fl. 144, dos processos de n°s 19515.001863/2010-11 (processo em tela), 19515.001864/2010-57, 19515.001865/2010-00, e 19515.001866/2010-46, ao processo n° 19515.001867/2010-91.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

DA IMPUGNAÇÃO

Tendo sido cientificada do Auto de Infração em 28/06/2010, fl. 01, a Autuada impugnou o lançamento tempestivamente, conforme despacho de fl. 592, através do instrumento de fls. 145/184, com juntada dos seguintes documentos, por cópias simples ou autenticadas:

• Doc. 01: Atas de Assembléia e de Reunião, fls. 186/199 e 202/206;

• Doc. 02: documentos de identidade do procuradores, Procuração e Substabelecimento, fls. 207/214;

• Doc. 03: Auto de Infração em tela, e Acordos Coletivos de Trabalho, fls. 215/399 e 402/590.

Apresenta um breve relato sobre a autuação em epígrafe, transcrevendo trechos do Relatório Fiscal da Infração, e deduz as alegações a seguir sintetizadas:

II — Necessária Contextualização Histórica

Descreve o processo através do qual a Primesys foi adquirida pelo Grupo Embrapar, e informa que objetivando garantir, de um lado, o sigilo sobre as negociações relativas à futura reestruturação, e, de outro, a permanência em seu quadro daqueles empregados tácita ou operacionalmente imprescindíveis, a empresa negociou e firmou com o Sindicato dos Trabalhadores em Processamento de Dados e Empregados de Empresas de Processamento de Dados do Estado de São Paulo — SINDPD/SP 3 (três) Acordos Coletivos (descreve-os resumidamente à fl. 148).

O 1° Acordo firmado, de caráter genérico, teve ampla divulgação entre todos os empregados; os outros 2, no entanto, tiveram divulgação restrita, somente aos efetivos e respectivos participantes, que os assinaram para conhecimento, comprometendo-se com sua não divulgação, sob o risco de perda do direito à participação. Porém, todos eles contaram com a efetiva participação do Sindicato representativo de classe.

Em situações como a que passava a Impugnante, qualquer rumor que viesse a "vazar" seria suficiente para que seus funcionários passassem a se sentir ameaçados, criando-se um ambiente de desordem e competição impróprios e prejudiciais às suas atividades.

Assim, um requisito teoricamente simples, como "permanecer trabalhando na Empresa até o dia 30/09/2005", naquele contexto, tornava-se mais complexo e mais imprescindível à Impugnante.

Independentemente da complexidade existente no presente caso, o Agente Fiscal não tem competência para qualificar ou desqualificar critérios eleitos pelas partes envolvidas na negociação.

Ao contrário, a ele cabia, somente, verificar o cumprimento dos requisitos na Lei n° 10101/2000, dentre eles a eleição de critérios claros e objetivos, não existindo qualquer impedimento legal para que "a permanência na empresa", ou qualquer outro dos critérios adotados, fossem escolhidos como parâmetro para distribuição de participação nos resultados.

III — A Participação nos Lucros ou Resultados

Original

Traça um cenário histórico da participação nos lucros ou resultados, e aduz que o legislador constituinte, na intenção de garantir a melhoria da condição social do trabalhador, incluiu a **PLR** nos direitos constitucionalmente assegurados aos trabalhadores urbanos e rurais, conforme o artigo 7°, inciso **XI** (transcreve).

Discorre ainda sobre a participação nos lucros ou resultados, e a diferença entre ela e o salário ou remuneração: enquanto o salário ou remuneração é a contraprestação devida ao trabalhador pela execução do objeto de seu contrato de trabalho, a PLR é uma parcela distribuída em razão do atingimento dé metas empresariais, decorrente de um contrato celebrado entre empregador e comissão de trabalhadores ou sindicato.

Assim, a **PLR** não integra a remuneração, sua natureza é de fomento à integração entre capital e trabalho.

III.1 — PLR: Requisitos de Validade

Discorre sobre o conteúdo dos artigos 1° e 2° da Lei 10101/2000, e conclui que o incentivo à produtividade deve ser considerado de forma geral, como reflexo natural da integração entre capital e trabalho, e não como um critério obrigatório a ser inserido em acordos de participação nos lucros ou resultados (o item 5.3 do Relatório Fiscal reconhece que as metas descritas na Lei n° 10101/2000 são meramente exemplificativas)

Apresenta quadro com os elementos para formalização da PLR, consoante a Lei n° 10101/2000, e discorre sobre os procedimentos de sua negociação, quais sejam, "negociação com comissão", "acordo coletivo de trabalho", e "convenção coletiva de trabalho", destacando que no acordo coletivo exige-se a presença do sindicato representativo dos trabalhadores em substituição à comissão.

III.2 — Remuneração vs. PLR — Contribuições Previdenciárias

Transcreve os artigo 195 e 201, parágrafo 11, da Constituição Federal, e alega que, traçadas as premissas constitucionais para a instituição da obrigação tributária de recolher as contribuições à Seguridade Social, foi editada a Lei n° 8212/91.

Reproduz os artigos 20, 22, e 28, da referida Lei n° 8212/91, e aduz que o nascimento da obrigação tributária, por parte da empresa, de recolher as contribuições à Seguridade Social, dá-se com o pagamento ou creditamento, ao trabalhador (empregado ou não), de salário, demais rendimentos do trabalho, ou ganhos habituais na forma de utilidades, ou ao contribuinte individual, de remuneração a qualquer título. Assim, de extrema relevância a conceituação legal dos institutos "remuneração", "salário", "rendimento do trabalho", e "ganhos habituais na forma de utilidades".

Apoiado nos artigos 463, 76, 457, 458, e 3°, da Consolidação das Leis do Trabalho — CLT, conclui que para uma determinada verba venha a compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, deve retribuir o trabalho.

Adicionalmente, no tocante a empregados e trabalhadores avulsos, a legislação prevê a incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas com habitualidade.

Transcreve jurisprudência e conclui que a ocorrência de habitualidade, para fins previdenciários, pode ser considerada quando ocorrer o recebimento de uma mesma verba, por um mesmo empregado, reiteradas vezes, de forma a constituir uma expectativa, sem esforço extra por parte do beneficiado.

III.3 — O Caso da Impugnante: Acordos Coletivos para Pagamento de PPR

Novamente relata que a Impugnante, tendo em vista o contexto de reestruturação por que passava em 2005, negociou e firmou com o SINDPD 2 acordos coletivos.

A escolha pela fixação dos requisitos e metas para o pagamento de valores a título de participação nos resultados em acordo coletivo deveu-se à necessidade de manter sigilo para todos os seus funcionários e o mercado.

É certo que em acordos coletivos não há que se falar na participação de comissão, os empregados são representados integralmente pelo sindicato. Assim, não se justifica o

Original

argumento da fiscalização, pois foram cumpridos os requisitos aplicáveis aos acordos coletivos.

Também não assiste razão à fiscalização no que se refere à extensão do programa (apenas uma parcela dos empregados), visto que o sindicato aceitou esta forma de redação dos acordos, entendendo que não foram feridos os interesses dos demais empregados, não considerados imprescindíveis.

A Lei n° 10101/2000 não exige que a distribuição dos lucros ou resultados alcance todos os empregados. O estabelecimento de valores fixos a serem pagos (4, 5, ou 6 salários), se cumpridos os requisitos estabelecidos, também não é causa de invalidade dos planos. Transcreve jurisprudência.

Se a Impugnante, juntamente com o SINDPD, estabeleceu como metas (i) a permanência do empregado na empresa até 30/09/2005; (ii) a colaboração irrestrita para manutenção ou melhoria dos níveis de serviços da empresa; (iii) a compensação de eventuais saídas de empregados no período; e (iv) a colaboração para manutenção do clima de trabalho saudável, verifica-se que o estabelecimento de um montante fixo é coerente, pois estas metas são cumpridas ou não.

O racional adotado para identificação dos empregados elegíveis, assim COMO para o estabelecimento das metas a serem cumpridas, foi apenas a sua imprescindibilidade e suficiência à manutenção das atividade da Impugnante. Sendo eles imprescindíveis, a Impugnante se esforçou para sua permanência na empresa.

Portanto, não se pode concordar com as afirmações da Fiscalização, de que os critérios de escolha dos empregados seriam subjetivos, de que os pagamentos seriam feitos independentemente do comprometimento, ou que os pagamentos se dariam por liberalidade, tendo natureza de "abono".

III.4 Injustificada Descontextualização Negocial dos Programas da Impugnante — Afastamento do Princípio da Legalidade e da Finalidade do Ato Administrativo

A Fiscalização, ao interpretar um negócio jurídico fora de seu contexto, como foi demonstrado, afastou-se da finalidade da lei e do ato administrativo.

A presente Autuação foi lavrada sem análise contextualizada de fatos:

• Negou-se, equivocadamente, o fato de que os pagamentos observaram as regras e os limites previamente estabelecidos.

Apesar da fiscalização afirmar que teriam sido pagos valores superiores aos montantes fixados nos Acordos, nenhum dos Anexos da Autuação demonstra ou corrobora tal afirmativa;

• A impugnante firmou os acordos de PPR com o sindicato da categoria, que entendeu por bem aprová-los, cenário em que se prescinde da participação de comissão de empregados;

• Tanto a escolha dos empregados elegíveis quanto as metas do plano seguiram critérios objetivos e claros.

Todo o exposto serve para concluir que os fundamentos da autuação não são capazes de refutar a validade dos programas de PPR celebrados nos termos da legislação em vigor, tampouco a finalidade para a qual foram celebrados.

III.5 Indevida Desconsideração Indireta do PPR

Menciona o artigo 116, parágrafo único, do CTN, transcreve jurisprudência sobre desconsideração de negócio jurídico, e afirma que, no presente caso, houve verdadeira desconsideração sem demonstração, sequer alegação, de simulação/dissimulação, não havendo provas que sustentem a desconsideração do PPR, que foi validamente ajustado entre Impugnante e seus empregados, por meio do sindicato, nos termos da legislação de regência.

Pelo exposto, requer o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal, que foi baseado, exclusivamente, em presunções.

Original

III.6 Da Ausência de Configuração da Obrigação Tributária

Apoiado nos artigos 97 e 142 do CTN, bem como em doutrina e jurisprudência, argumenta que, no caso da ausência de comprovação da materialidade da obrigação tributária, a exigência fiscal é ilegal.

No presente caso, o lançamento fiscal está calcado em presunção, pois tem como único fundamento de validade a descaracterização da PPR paga pela Impugnante, não descrita ou equiparável à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

Diante do exposto, deve ser reconhecido, em sede de preliminar, o vício de ausência de comprovação da materialidade da obrigação tributária, devendo ser cancelado o lançamento.

III.7 Da Jurisprudência Aplicável ao Caso

Apresenta julgados para reforçar o descabimento da autuação fiscal.

Conclui que pelos motivos de fato e de direito expostos, deve ser afastada a cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos de PPR em epígrafe, e por consequência, não há que se falar no descumprimento de qualquer obrigação acessória conexa.

IV — Do Pagamento de Reembolso Utilidades

Transcreve a 12' Cláusula do Acordo Coletivo de Trabalho já mencionado, que dispunha sobre aspectos genéricos, na qual se previa o reembolso de despesas incorridas por todos os empregados (i) na própria prestação de serviços à Impugnante (vestuário, equipamentos, deslocamento, etc.); (ii) na sua qualificação para a prestação destes serviços (educação); ou (iii) na manutenção de sua saúde, evitando-se a interrupção desta prestação (assistência médica, hospitalar, odontológica, seguro de vida, etc.)

Assim, os pagamentos feitos a título de reembolso destas despesas estão abarcados pela isenção prevista nas alíneas "p", "q", "r", "s", "t", do parágrafo 9°, do artigo 28, da Lei n° 8212/91. Transcreve os dispositivos legais.

Não caberia à Fiscalização, sem comprovação, descaracterizar estas hipóteses isentivas. Por exemplo, quanto ao pagamento de "cursos e escolas para familiares", correspondem às hipóteses de isenção previstas nas alíneas "s" e "t" mencionadas.

V — Decadência Parcial do Crédito Tributário

O presente crédito tributário, lavrado em 06/2010, foi parcialmente alcançado pela decadência, razão pela qual deverá ser reconhecida a sua extinção, relativa aos supostos fatos geradores ocorridos até 05/2005, nos termos dos artigos 150, parágrafo 4°, e 156, inciso V, do Código Tributário Nacional (CTN).

Nem se alegue que a contagem do prazo decadencial deveria ser aquela do artigo 173, inciso I, do CTN, como pretendeu a Fiscalização ao afirmar que *"Na análise das Guias da Previdência Social — GPS apresentadas pela Fiscalizada não constatamos quaisquer valores vinculados aos fatos geradores vinculados a este lançamento fiscal"*. Isto porque já foi pacificado, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, independentemente do fato do Contribuinte ter procedido — ou não — ao pagamento — total ou parcial — de tributo sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deve observar o disposto no artigo 150, parágrafo 4, do CTN. Transcreve julgado.

A título de argumentação, caso fosse válido que somente nos casos em que o Contribuinte antecipa o pagamento de parte da contribuição seria aplicado o artigo 150, parágrafo 4°, fato é que, ao desconsiderar a natureza dos pagamentos de PPR e reembolso de despesas, a configuração de pagamento deve ser apurada em relação ao recolhimento de qualquer parcela das contribuições previdenciárias, e não apenas a incidente sobre o PPR ou o reembolso, que jamais foram considerados como tributáveis. Transcreve julgado.

VI — Da Necessidade de Revisão do Valor da Multa Aplicada

Original

Ao definir qual seria a penalidade "mais benéfica" a ser aplicada à Impugnante, em respeito ao artigo 106, inciso II, "c", do CTN, o Auditor Fiscal aplicou diferentes critérios para as competências de 01 a 04 e 07 a 09/2005 (multa de mora majorada no tempo), e 05, 06, 10 a 12/2005 (multa de ofício).

Entretanto, tal conclusão carece de legalidade. Transcreve trecho de julgado administrativo.

Argumenta que o cálculo realizado para apuração do valor de multa mais benéfica levou em consideração os valores vinculados às obrigações principais, somando-se aos valores vinculados às obrigações acessórias. No entanto, informações relativas à obrigação acessória não tem relação com o presente caso.

As multas vinculadas ao descumprimento de obrigações principais e acessórias são totalmente distintas, como entende a própria Receita Federal, visto que, caso a Impugnante efetue o recolhimento do pretenso crédito tributário exigido no Auto de Infração impugnado, isto não irá gerar qualquer efeito no prosseguimento dos autos de infração que tratam da aplicação de multas punitivas por descumprimento de obrigações acessórias.

Logo, o procedimento da Fiscalização é ilegal. Por amor à argumentação, caso a exigência seja julgada procedente, a' multa deve ser calculada de acordo com as antigas disposições do artigo 35 da Lei n° 8212/91, desconsiderando o valor das multas relacionadas a obrigações acessórias, e afastando-se a aplicação da multa isolada (que só se aplica a fatos geradores ocorridos após a MP n° 449/2008).

VII - Do Descabimento da Taxa SELIC

Discorre sobre a criação e utilização da taxa SELIC, citando doutrinas a respeito, e afirma que a referida taxa, na forma como é calculada, jamais poderia ser utilizada como "juros moratórios", uma vez que possui natureza jurídica totalmente diferente da "mora" por parte do devedor, qual seja a remuneratória.

Ressalta ainda que a taxa SELIC não foi criada e definida em lei, mas por Resoluções do CMN e do Banco Central do Brasil, o que ofende o princípio constitucional da legalidade, bem como o disposto no artigo 161, parágrafo 1°, do Código Tributário Nacional.

Acresce ainda que não havendo previsão legal, deve-se aplicar os juros de **1%** ao mês, conforme previsto no artigo 161, parágrafo 1°, do CTN, entendimento este acolhido pelo STJ.

Portanto, considerando a inconstitucionalidade e a ilegalidade da Taxa SELIC, não há como se admitir sua utilização no presente caso, razão pela qual deve ser cancelada pela autoridade julgadora.

VIII - Da Ilegal Inclusão dos Diretores no Relatório de Vínculos da Autuação

Quanto à inclusão dos nomes dos diretores no relatório de Vínculos que compõe o Auto de Infração, não restou configurada pelo Fisco a ocorrência de qualquer uma das hipóteses legais previstas nos artigos 134 e 135 do CTN que pudesse vir a imputar a responsabilidade tributária a tais pessoas.

O que fez o Fisco foi presumir a responsabilidade solidária dessas pessoas pelo referido crédito, todavia, as relações jurídico-tributárias não se pautam por presunções, mas sim pela adequação do fato executado à norma legal vigente. Transcreve jurisprudências.

Assim, não há que se falar em responsabilização solidária, sob pena de ilegalidade e conseqüente inconstitucionalidade. Nem se alegue que o fato de a Impugnante discutir administrativamente a exigibilidade dos valores apontados como devidos configuraria infração à Lei, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN. Transcreve jurisprudência.

Em relação a responsabilidade solidária dos diretores prevista no artigo 13, parágrafo único da Lei n° 8.620/93, dar-se-á somente quando provado pelo Fisco que o inadimplemento dessas obrigações ocorreu, por dolo ou culpa, sendo que tanto um como a outra jamais restaram configurados.Cita acórdão do CRPS a respeito.

Original

Ademais, nem se alegue que a relação de vínculos serviria, tão somente, para o eventual ajuizamento de execução fiscal desses valores, tendo em vista que, independentemente do meio processual utilizado 'pela Auditoria Fiscal para deduzir sua pretensão creditória, a cobrança de quaisquer valores em face dos diretores do Impugnante está condicionada à ocorrência das hipóteses expressamente previstas na legislação tributária em vigor, o que não ocorreu no presente caso.

• Portanto, apenas à Defendente deve ser imputada responsabilidade pelo pagamento do crédito em questão, caso devido.

IX - Dos Pedidos

Diante do exposto, requer que:

(i) o Auto de Infração seja julgado integralmente nulo, em virtude da ausência de comprovação da suposta obrigação tributária principal, bem como em virtude dos vícios incorridos na tentativa de invalidar os programas de PPR e os pagamentos realizados a título de reembolso de despesas abarcados por hipótese isentiva, sendo nula, portanto, a exigência de obrigações acessórias;

(ii) caso assim não se entenda, seja o AI julgado integralmente improcedente, com a extinção do crédito tributário;

(iii) caso não se entenda assim, que seja declarada a extinção parcial do crédito tributário em razão da decadência;

(iv) caso assim não se entenda, seja revisto o valor da multa aplicada, adequando-se à legislação aplicável, e seja afastada a aplicação da Taxa SELIC;

(v) independentemente do acolhimento dos pedidos acima, sejam excluídos os diretores da Impugnante do pólo passivo da autuação fiscal.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 627/628):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/04/2005, 01/07/2005 a 30/09/2005

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

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

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

Tratando-se de Auto de Infração (AI) lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Original

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

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário de contribuição, para o segurado empregado e contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.

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

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

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

JUROS. TAXA SELIC.

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

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

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

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A Recorrente, devidamente intimada da decisão da DRJ em 09/05/2011 (fl. 651), apresentou o recurso voluntário de fls. 652/672, alegando em síntese: Preliminarmente, ausência de configuração da obrigação tributária – nulidade da decisão recorrida e da autuação fiscal; Direito: a) decadência; b) participação nos lucros ou resultados; c) pagamento de reembolso utilidades; e d) ilegalidade da majoração da multa de mora no tempo.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Original

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Preliminarmente, ausência de configuração da obrigação tributária – nulidade da decisão recorrida e da autuação fiscal

De acordo com esta preliminar de nulidade, a autuação deveria ser declarada nula pois não teria sido apresentado especificamente os fundamentos legais da autuação.

Ocorre que os requisitos para a lavratura de autos de infração foram preenchidos, conforme se verifica dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972:

> 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.

Além disso, estão em conformidade com o que estipula o artigo 142, do Código Tributário Nacional (CTN):

> 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.

Em outros termos, verificada a existência da falta de lançamento de contribuições, é dever da administração e do agente lançar o tributo devido, sob pena de responsabilidade funcional.

Original

Apenas para fins didáticos, transcrevemos trecho do que se extrai do relatório fiscal, constante às fls. 135/142:

> DA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS
>
> 2. Na auditoria-fiscal realizada, foi constatado o pagamento nos exercício de 2005 de incentivos sob o título de Programa de Participação nos Resultados — PPR, em desconformidade com a Lei 10.101/2000. Com base em uma suposta reestruturação da Empresa foram estipuladas cláusulas para um Programa de Participação nos Resultados em Acordo Coletivo de Trabalho. A Fiscalizada efetuou o pagamentos a título do PPR no ano de 2005 a revelia dos ditames legais, excluindo parte dos trabalhadores, estipulando percentuais fixos dos salários nominais das categorias envolvidas nos referidos Acordos e Convenções, efetuando pagamentos acima do estipulado, em desconformidade com clausulas do próprio acordo, como demonstramos a seguir.
>
> DA LEGISLAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCRO OU RESULTADOS
>
> 3. A Constituição Federal estabelece o princípio da participação dos trabalhadores nos Lucros ou Resultados das empresas em seu art. 7°, inciso XI:
>
> *"Art. 7° São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *(omissis)*
>
> *XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;"*
>
> 3.1. Ao desvincular a Participação nos Lucros/Resultados da remuneração e atribuir garantias ao salário, é forçoso concluir que o enfoque constitucional da participação nos lucros ou resultados é a de que ela não pode ser compreendida como uma forma de substituição do salário.
>
> 3.2. A parte final do inciso XI, art. 7°, da Constituição Federal, remeteu ao legislador ordinário a determinação da forma de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas; sendo aquela regulamentação efetuada pela Lei n° 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que em seu art. 2° dispõe:
>
> *"Art. 2° A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação :entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*
>
> *I – comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*
>
> *II - convenção ou acordo coletivo.*
>
> *§ 1° Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*
>
> *I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*
>
> II- programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente" (grifos nosso).
>
> **DO PAGAMENTO DO PPR EM DESACORDO COM A LEI**
>
> 4**.** Assim, o dispositivo normativo regulador da matéria estabelece a necessidade de negociação entre empresa **e seus empregados,** com a participação do sindicato dos trabalhadores, e ainda impõe a necessidade de regras claras e objetivas, acerca dos direitos de participação dos trabalhadores.
>
> 4.1 O Acordo Coletivo de Trabalho e Programa de Participação nos Resultados Reestruturação da Empresa no exercício de 2005 celebrado entre o SINPD — Sindicato dos Trabalhadores em Processamento de dados de Empresas de processamento de dados

Original

do Estado de São Paulo, Primesys Soluções Empresariais S/A e Primesys Serviços de Tecnologia da Informação Ltda, datado em 16 de fevereiro de 2005, não teve a participação de uma comissão dos trabalhadores. Em sua **Cláusula 3ª – Critério de Elegibilidade,** encontramos: "O PROGRAMA previsto no presente ACORDO caracteriza-se exclusivamente como PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS e abrangerá exclusivamente os empregados selecionados pela Comissão Executiva da Empresa" (grifo nosso), levando em consideração "a criticidade, conhecimentos e competência de cada empregado para atingir os objetivos do Plano de Reestruturação, bem como, o histórico de desempenho individual. Com base nesses critérios os empregados de importância Tática estão relacionados no ANEXO I. Os demais empregados que não constam desta relação não participam deste Programa de Participação nos Resultados — Reestruturação da Empresa". Já na **Clausula 4ª. Critérios para aquisição do direito,** ou seja, "METAS", verificamos: "A referida PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS está condicionada ao atingimento dos seguintes resultados e condições: (i) O Empregado permanecer trabalhando na Empresa até o dia 30/09/2005, Colaborar irrestritamente para a manutenção ou melhoria dos níveis de serviços da Empresa, (iii) Compensar eventuais saídas de empregados e, (iv) Colaborar para a manutenção do Clima de Trabalho saudável". Na **Cláusula 5ª. Do valor da participação** está estipulado: "Em razão do atingimento dos resultados e condições, a Empresa pagará o valor equivalente a **6 (seis) Salarios Nominais,** excluídos quaisquer outros adicionais que porventura incidam sobre o Salário Nominal recebido".

4.2 Conforme o exposto acima, fica evidente que o Acordo Coletivo de Trabalho e Programa de Participação nos Resultados Reestruturação da Empresa no exercício de 2005 celebrado entre o SINPD — Sindicato dos Trabalhadores em Processamento de dados de Empresas de processamento de dados do Estado de São Paulo, Primesys Soluções Empresariais S/A e Primesys Serviços de Tecnologia da Informação Ltda, não atende o preceituado na Lei 10.101/2000 pois, além de não contar com a participação de uma comissão dos trabalhadores , como pode um **Acordo Coletivo** abranger apenas **parte dos trabalhadores** e, ainda mais, sendo os mesmos escolhidos por Comissão Executiva da Empresa (Clausula **3ª)** através de critérios totalmente - subjetivos, "Importância Tática". Os critérios. elencados na Clausula **4ª** que deveriam ser claros e objetivos para que se coadunassem com o paragrafo 1°. do Artigo 2° da Lei 10.101/2000, são totalmente subjetivos conforme exposto acima. Qual o empregado que não teria condições de atingir ás metas elencadas na Clausula **4ª,** aqui reproduzidas: (i) O Empregado permanecer trabalhando na Empresa até o dia 30/09/2005, (ii) Colaborar irrestritamente para a manutenção ou melhoria dos níveis de serviços da Empresa, (iii) Compensar eventuais saídas de empregados e, (iv) Colaborar para a manutenção do Clima de Trabalho saudável". Então, por que a escolha por parte da Comissão Executiva da Empresa de somente alguns privilegiados?

4.3. A escolha dos empregados participantes do plano ser feita por uma comissão da empresa e, estabelecendo um valor fixo do salário nominal, estipulado na Clausula **5ª,** (Seis salários nominais), a todos os empregados participantes, independente do comprometimento destes com a obtenção de metas objetivas, não atendeu os requisitos do art. 2° da Lei 10.101/2000, pois inexistiu negociação prévia, tampouco um mecanismo de aferição individual ou coletivo, exemplificado na própria lei. (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, dentre outros).

4.4. Portanto, a autuada ao pagar a Participação nos Resultados somente aos empregados participantes, no ano de 2005, sem o devido Plano de metas para a avaliação de metas traçadas, para a avaliação de produtividade, qualidade, lucratividade ou outra forma, tornou os pagamentos realizados em mera liberalidade, com natureza jurídica de "abono", bem diversa daquela estabelecida pela Constituição Federal, art. 7°, inciso XI e na Lei n.° 10.101/2000, sendo vinculada ao salário, e por conseqüência, compondo o salário-dê-contribuição para efeito de tributação, como dispõe o inciso I e parágrafo 9°, alínea 1" . do artigo 28 da Lei 8.212/91, a seguir transcrito:

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

Original

> *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 alterada pela MP n° 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei n° 9.528, de 10/12/97"*
>
> ...
>
> *§ 9° Não integram o salário-de-contribuição para fins desta Lei, exclusivamente:*
>
> ...
>
> Da participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica".
>
> DO PAGAMENTO DE REEMBOLSO UTILIDADES
>
> 5. A Empresa pagou a seu empregados durante todo o ano de 2005, a título de Reembolso Utilidades, um valor de até 7% do Salário Nominal, para pagamento de despesas particulares inclusive com pagamentos de cursos e escolas para familiares, por mera liberalidade, sendo assim, salário de contribuição e base de contribuições previdenciárias. Portanto, estamos efetuando o levantamento neste Auto de Infração a Rubrica 780— Reembolso Utilidades (comprovantes anexos).
>
> 5.1. Conforme dispõe o inciso [e parágrafo 9°, alínea "j" do artigo 28 da Lei 8.212/91, que transcrevemos novamente:
>
> "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(grifo** nosso) 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 alterada pela MP n° 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei n° 9.528, de 10/12/97"

Em outros termos, estão demonstradas as hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias incidentes nos autos principais.

Por outro lado, não há que se falar em nulidade seja do auto de infração ou da decisão recorrida, com fundamento no disposto no artigo 31 e 59, do Decreto n° 70.235/1972:

> Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> ....
>
> 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 conseqüência.

Original

> § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
>
> § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No caso, há sequer a indicação precisa da causa de nulidade que se pretende e no caso em questão, resta claro que não há que se falar que houve algum ato até o presente momento, com preterição do direito de defesa.

Portanto, não prospera a preliminar de nulidade.

Descumprimento da obrigação acessória

Por outro lado, a infração cominada nos presentes autos, diz respeito ao descumprimento de Obrigação Acessória prevista na Lei nº 8.212/91 que consiste no fato de deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Quanto a este ponto, transcrevo trecho da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como razão de decidir:

> Do Descumprimento de Obrigação Acessória estabelecido na Lei n° 8.212/91 - Deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias
>
> A teor do Relatório Fiscal da Infração de fls. 134/139, e Anexos I a V, e VII, contidos no CD-ROM à fl. 107 do AI n° 37.214.812-3, ao qual este AI encontra-se apensado, o Contribuinte foi autuado por deixar de declarar nas GFIP's das competências de 01/2005 a 12/2005, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias: pagamentos a segurados empregados título de Participação nos Resultados em desacordo com a Lei n° 10101/2000; pagamentos a segurados empregados a título de Reembolso Utilidades nos termos do inciso I do artigo 28 da Lei n° 8212/91; remunerações pagas a contribuintes individuais.
>
> A fiscalização constatou, portanto, que a empresa incorreu em infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 50 da Lei n.° 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.° 9.528, de 10/12/1997, e ao artigo 225, inciso IV e parágrafo 40 do RPS, aprovado pelo Decreto n.° 3.048/99, a seguir transcritos:
>
> Lei n° 8.212/91
>
> Art. 32. A empresa é também obrigada a:
>
> (...)
>
> IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)
>
> (..)
>
> § 5° A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo incluído pela Lei n° 9.528, de 10.12.97)
>
> RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99
>
> Art. 225. A empresa é também obrigada a:
>
> (...)
>
> IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecido, dados cadastrais, todos os fatos

Original

> geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;
>
> (...)
>
> § 4° O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.
>
> (...)
>
> Como exposto detalhadamente no Relatório Fiscal da Infração e ratificado nos Acórdãos n° 16-28.850, relativo ao AI n° 37.214.812-3, e n° 16-28.851, relativo ao AI n° 37.214.813-1, tendo sido os pagamentos aos segurados empregados a título de Participação nos Resultados (rubrica 500 da Folha de Pagamento, e conta contábil 4212020107), objeto do presente AI, realizados pela empresa sem o cumprimento de todos os requisitos impostos pela Lei n° 10.101/2000, e em desacordo com a alínea "j", do parágrafo 90, do artigo 28, da Lei n° 8212/91, tem-se que tais verbas integram o salário de contribuição.
>
> Da mesma forma, não há dúvidas de que os valores pagos a título de Reembolso Utilidades aos empregados, em desacordo com as hipóteses arroladas exaustivamente no parágrafo 90 do artigo 28 da Lei n° 8.2121/91, constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias, e deveriam ter sido declarados em GFIP, conforme articulado nos citados Acórdãos n° 16-28.850 e n° 16-28.851 (ressalte-se novamente que o presente AI está apensado ao AI n°37.214.812-3).
>
> A fiscalização, ao constatar que a empresa deixou de informar em GFIP's todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias - subsunção do fato às normas retro mencionadas - não poderia se abster da lavratura do presente Auto de Infração, com a aplicação da multa correspondente, sob pena de responsabilidade funcional, tendo em vista o artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional.
>
> Portanto, não deve ser atendido o pedido da empresa de cancelamento do presente AI, restando caracterizado, no caso, o descumprimento de obrigação acessória.

Portanto, não prospera a irresignação da Recorrente quanto a este ponto.

Decadência

A recorrente alega decadência parcial do crédito tributário, uma vez que estão sendo discutidos valores decorrentes de contribuições sociais previdenciárias com relação ao Período de apuração: 01/01/2005 a 30/04/2005, 01/07/2005 a 30/09/2005, sendo que a recorrente foi intimada em 28/06/2010 – ciência conforme consta à fl. 2.

No caso dos presentes autos, irrelevante a alegação de pagamento, total ou parcial das contribuições sociais previdenciárias, uma vez que o assunto já restou sumulado:

> Súmula CARF nº 148
>
> Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019
>
> No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Sendo assim, não há que se falar em decadência nos presentes autos, tendo em vista que o lançamento foi feito dentro do prazo de 5 (cinco) anos.

Participação nos lucros ou resultados

Original

A recorrente alega que não incide a Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados, que tem previsão constitucional, no artigo 7°, XI:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 7° 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;

Entretanto, não assiste razão, uma vez que, para fazer jus à isenção quanto a este pagamento, deveria cumprir à risca o que determina a Lei nº 10.101/2000.

Vejamos o que dispõe a Lei nº 10.101/2000:

> Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.
>
> Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:
>
> I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)
>
> II - convenção ou acordo coletivo.
>
> § 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:
>
> I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
>
> II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.
>
> § 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Também há previsão na Lei nº 8.212/91 e normas regulamentadoras abaixo elencadas:

> LEI Nº 8.212 DE 1991:
>
> "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 n" 9.528, de 10/12/97
>
> (...)

Original

§ 9° Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n" 9.528, de 10/12/97)

(...)

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

DECRETO Nº 3.048 DE 1999:

"Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer titulo, 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;

(...)

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

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditado de acordo com lei especifica;"

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005 – DOU de 15/07/2005:

"Art. 69. Entende-se por salário de contribuição:

I - para os segurados empregado e trabalhador avulso, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos que lhe são 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 a disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa, observado o disposto no inciso I do § 1º e §§2°e 3"do art. 68;"

"Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

1 - o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjeias, 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, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa; "

"Art 72. Não integram a base de cálculo para incidência de contribuições:

(...)

XI - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei especifica;"

Analisando-se o Acordo coletivo de trabalho, o AFR autuante concluiu em seu relatório fiscal – fls. 135/142:

DO PAGAMENTO DO PPR EM DESACORDO COM A LEI

Original

4**.** Assim, o dispositivo normativo regulador da matéria estabelece a necessidade de negociação entre empresa **e seus empregados,** com a participação do sindicato dos trabalhadores, e ainda impõe a necessidade de regras claras e objetivas, acerca dos direitos de participação dos trabalhadores.

4.1 O Acordo Coletivo de Trabalho e Programa de Participação nos Resultados Reestruturação da Empresa no exercício de 2005 celebrado entre o SINPD — Sindicato dos Trabalhadores em Processamento de dados de Empresas de processamento de dados do Estado de São Paulo, Primesys Soluções Empresariais S/A e Primesys Serviços de Tecnologia da Informação Ltda, datado em 16 de fevereiro de 2005, não teve a participação de uma comissão dos trabalhadores. Em sua **Cláusula 3ª – Critério de Elegibilidade,** encontramos: "O PROGRAMA previsto no presente ACORDO caracteriza-se exclusivamente como PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS e abrangerá exclusivamente os empregados selecionados pela Comissão Executiva da Empresa" (grifo nosso), levando em consideração "a criticidade, conhecimentos e competência de cada empregado para atingir os objetivos do Plano de Reestruturação, bem como, o histórico de desempenho individual. Com base nesses critérios os empregados de importância Tática estão relacionados no ANEXO I. Os demais empregados que não constam desta relação não participam deste Programa de Participação nos Resultados — Reestruturação da Empresa". Já na **Clausula 4ª. Critérios para aquisição do direito,** ou seja, "METAS", verificamos: "A referida PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS está condicionada ao atingimento dos seguintes resultados e condições: (i) O Empregado permanecer trabalhando na Empresa até o dia 30/09/2005, Colaborar irrestritamente para a manutenção ou melhoria dos níveis de serviços da Empresa, (iii) Compensar eventuais saídas de empregados e, (iv) Colaborar para a manutenção do Clima de Trabalho saudável". Na **Cláusula 5ª. Do valor da participação** está estipulado: "Em razão do atingimento dos resultados e condições, a Empresa pagará o valor equivalente a **6 (seis) Salarios Nominais,** excluídos quaisquer outros adicionais que porventura incidam sobre o Salário Nominal recebido".

4.2 Conforme o exposto acima, fica evidente que o Acordo Coletivo de Trabalho e Programa de Participação nos Resultados Reestruturação da Empresa no exercício de 2005 celebrado entre o SINPD — Sindicato dos Trabalhadores em Processamento de dados de Empresas de processamento de dados do Estado de São Paulo, Primesys Soluções Empresariais S/A e Primesys Serviços de Tecnologia da Informação Ltda, não atende o preceituado na Lei 10.101/2000 pois, além de não contar com a participação de uma comissão dos trabalhadores , como pode um **Acordo Coletivo** abranger apenas **parte dos trabalhadores** e, ainda mais, sendo os mesmos escolhidos por Comissão Executiva da Empresa (Clausula **3ª)** através de critérios totalmente - subjetivos, "Importância Tática". Os critérios. elencados na Clausula **4ª** que deveriam ser claros e objetivos para que se coadunassem com o paragrafo 1°. do Artigo 2° da Lei 10.101/2000, são totalmente subjetivos conforme exposto acima. Qual o empregado que não teria condições de atingir ás metas elencadas na Clausula **4ª,** aqui reproduzidas: (i) O Empregado permanecer trabalhando na Empresa até o dia 30/09/2005, (ii) Colaborar irrestritamente para a manutenção ou melhoria dos níveis de serviços da Empresa, (iii) Compensar eventuais saídas de empregados e, (iv) Colaborar para a manutenção do Clima de Trabalho saudável". Então, por que a escolha por parte da Comissão Executiva da Empresa de somente alguns privilegiados?

4.3. A escolha dos empregados participantes do plano ser feita por uma comissão da empresa e, estabelecendo um valor fixo do salário nominal, estipulado na Clausula **5ª,** (Seis salários nominais), a todos os empregados participantes, independente do comprometimento destes com a obtenção de metas objetivas, não atendeu os requisitos do art. 2° da Lei 10.101/2000, pois inexistiu negociação prévia, tampouco um mecanismo de aferição individual ou coletivo, exemplificado na própria lei. (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, dentre outros).

4.4. Portanto, a autuada ao pagar a Participação nos Resultados somente aos empregados participantes, no ano de 2005, sem o devido Plano de metas para a

Original

> avaliação de metas traçadas, para a avaliação de produtividade, qualidade, lucratividade ou outra forma, tornou os pagamentos realizados em mera liberalidade, com natureza jurídica de "abono", bem diversa daquela estabelecida pela Constituição Federal, art. 7°, inciso XI e na Lei n.° 10.101/2000, sendo vinculada ao salário, e por conseqüência, compondo o salário-dê-contribuição para efeito de tributação, como dispõe o inciso I e parágrafo 9°, alínea 1" . do artigo 28 da Lei 8.212/91, a seguir transcrito:
>
> *"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 alterada pela MP n° 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei n° 9.528, de 10/12/97"*
>
> ...
>
> *§ 9° Não integram o salário-de-contribuição para fins desta Lei, exclusivamente:*
>
> ...
>
> Da participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica".

Conforme constou do relatório fiscal, a mencionada convenção coletiva não cumpriu com os requisitos da legislação, quais sejam:

> - ser um instrumento de integração entre capital e trabalho;
>
> - servir como incentivo à produtividade;
>
> - ter regras claras e objetivas, podendo ser considerados como critérios e condições:
>
> a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade,
>
> b) programa de metas, resultados e prazos previamente pactuados;
>
> c) não constitui base para qualquer encargo trabalhista ou previdenciário; e
>
> d) a periodicidade do pagamento não poderá ser inferior a um semestre.

Deveriam ter metas que servissem como incentivo à produtividade que se espera de um Plano de Participação nos Lucros ou Resultados e não há como crer que o fato de simplesmente se manter na empresa até determinado período (30/09/2005) cumpriria a este requisito. Ao analisar os demais requisitos não há como se extrair o preenchimento dos requisitos, como se extrai dos Acordos Coletivos de Trabalho (fls. 329/338 e fls. 340/350):

> Cláusula 4a - Critérios para aquisição do direito
>
> A referida PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS está condicionada ao atingimento dos seguintes resultados e condições:
>
> (i) O Empregado permanecer trabalhando na Empresa até o dia 30/09/2005,
>
> (ii) Colaborar irrestritamente para a manutenção ou melhoria dos níveis de serviços da Empresa,
>
> (iii) Compensar eventuais saídas de empregados e
>
> (iv) Colaborar para a manutenção do Clima de Trabalho saudável.

Apesar da explicação apresentada pela Recorrente em seu recurso, de que a empresa estaria passando por um processo de reestruturação não justifica a elaboração de um Plano de Participação nos Resultados em que há previsão de indenização em caso de

Original

desligamento do Empregado antes do prazo avençado e que mesmo assim, fará jus ao pagamento, agora, com caráter indenizatório (cláusula 7ª), ou seja, o funcionário que for demitido, sem justa causa, e que não seja mais importante ao plano de reestruturação, mesmo assim, terá direito de receber o valor combinado. Neste sentido já decidiu a 2ª CSRF:

> **Numero do processo:** 15504.726134/2013-83
>
> **Turma:** 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS
>
> **Câmara:** 2ª SEÇÃO
>
> **Seção:** Câmara Superior de Recursos Fiscais
>
> **Data da sessão:** Tue Dec 14 00:00:00 UTC 2021
>
> **Data da publicação:** Tue Feb 01 00:00:00 UTC 2022
>
> **Ementa:** ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. UTILIDADE. Não se conhece de matéria que, embora suscitada no Recurso Especial, o seu julgamento não revela utilidade no caso concreto. Tratando-se de PLR, considerando-se descumprido um dos pressupostos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, torna-se despicienda a apreciação acerca do cumprimento dos demais pressupostos. PLR. PARCELA FIXA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. MECANISMOS DE AFERIÇÃO. AUSÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. O acordo que prevê o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em valor fixo não atende às disposições legais, uma vez que viola a exigência de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição dos critérios e condições necessários à obtenção do direito ao recebimento da verba.
>
> **Numero da decisão:** 9202-010.257
>
> **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à primeira matéria, deixando de conhecer da segunda matéria por perda de objeto, e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. (assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Mais especificamente, transcrevemos trecho do voto que trata deste ponto:

> Registre-se que o Recurso Especial da Contribuinte limitou-se a abordar a possibilidade genérica de o julgador avaliar as regras pactuadas entre empresa e sindicato dos empregados, sem apresentar paradigma específico para o fundamento principal que levou o Colegiado recorrido a manter a exigência, que foi o fato de os pagamentos serem fixos, ou em valor mínimo e máximo. Confira-se o que consta do acórdão recorrido:
>
> > Isto posto, tomando-se como exemplo o Acordo coletivo que se encontra à fls. 918/919, tem-se que "em decorrência dos resultados alcançados, a ArcelorMittal Brasil concederá a todos os empregados operacionais no mês de novembro de 2007 a Participação nos Lucros e Resultados no valor de..."
> >
> > A partir desse texto pergunta-se: foi efetivamente estabelecido um critério para pagamento de PLR? Qual era o resultado esperado e qual foi o obtido segundo o critério estabelecido? Como aferir a correção do cálculo realizado a partir dessa previsão?
> >
> > A resposta é que não se estabeleceu qualquer critério e a referência a resultados obtidos não passe de retórica, sem qualquer efeito prático.

Original

> No acordo de fls. 928 e ss, vê-se que foi estabelecido em valor mínimo de R$ 5.100,00 e um valor máximo de R$ 5.495,00. Se o desempenho da empresa ficar abaixo de determinado patamar, será pago o valor mínimo, se acima, o valor máximo. Parece-me que há neste acordo regras para pagamento do PLR, mas só no que diz respeito à diferença entre valor mínimo e máximo, porque o mínimo será pago em qualquer circunstância.
>
> Algo semelhante ocorre com o acordo de fls. 934 e ss., em que o valor mínimo será pago caso seja atingido percentual inferior a 100% (cem por cento) da meta e o máximo caso esse percentual seja superior. Ou seja, em qualquer hipótese, o mínimo será pago, o que evidencia que não há sobre ele qualquer àlea ou eventualidade.
>
> Quando o pagamento não está sujeito a qualquer variável que não a passagem do tempo e a continuidade da relação de emprego, não há critério efetivamente fixado. Ou seja, as regras claras e objetivas exigidas pela norma de regência não existem como afirmou a fiscalização.
>
> Com base nisso, nego provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à inclusão, na base de cálculo das contribuições previdenciárias, dos pagamentos feitos a título de PLR nos períodos em que não reconhecida a decadência.

Assim, ainda que a CSRF não tenha sido instada, por meio dos pressupostos recursais, a manifestar-se sobre o critério específico aplicado pela Contribuinte no pagamento da PLR, a análise desse critério só vem a corroborar a pertinência da revisão, pela Autoridade Fiscal, dos acordos de PLR firmados. Ademais, deve restar demonstrado que a avaliação acerca das regras da PLR, promovida pelo Colegiado recorrido, não foi, em absoluto, subjetiva. Muito pelo contrário, foi calcada na lógica e objetividade necessárias à conclusão de que descumpriam os ditames legais, deles fazendo tábula rasa.

Nesse passo, registre-se que, uma vez que a verba em tela, no presente caso, é paga em valor fixo, ou estabelecendo-se valores mínimo e máximo, perde sentido o estabelecimento de mecanismos de aferição, e sem estes a regra do § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000 tornar-se-ia letra morta, o que não pode ser admitido.

Destarte, conclui-se que o pagamento da PLR, conforme levado a cabo pela Contribuinte desatende às disposições contidas na Lei nº 10.101, de 2000, já que não se logra alcançar a finalidade da norma, que é servir "como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade", de sorte que deve-se efetivamente negar provimento a esta matéria.

Uma vez descumprido esse pressuposto, os pagamentos relativos à PLR em tela devem integrar o salário-de-contribuinte, de sorte que a discussão da segunda matéria – possibilidade de fechamento do acordo coletivo após o início do exercício referente ao pagamento da PLR – perde a utilidade, portanto esse tema não deve ser conhecido.

Sendo assim, não há que se falar em preenchimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000, de modo que não procedem as alegações da Recorrente quanto a este ponto.

Pagamento de reembolso utilidades

De acordo com a Recorrente, o pagamento do reembolso utilidades foi pago em conformidade com o Acordo Coletivo de Trabalho, constante às fls. 567/598, mais especificamente na cláusula 12ª:

> 12ª REEMBOLSO DE DESPESAS COM UTILIDADES
>
> Adicionalmente aos Benefícios já praticados pela Empresa, o empregado terá direito a efetuar, mensalmente, o reembolso de despesas com utilidades; abaixo especificadas, até o limite de 7% (sete) por cento do Salário Nominal.
>
> Este reembolso não tem natureza salarial e nem deriva da prestação de serviços, conforme lei 9.528/97 e 10.243/01 (artigo 4~rafo 20. Da CLT).

Original

> Poderão ser reembolsadas as seguintes utilidades:
>
> • Vestuário, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação de serviços;
>
> • Educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros compreendendo valores relativos a matrículas, mensalidades,, anuidade, livros e material didático;
>
> • Transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retomo, em percurso servido ou não por transporte público, inclusive reembolso de Km quando o empregado utilizar veículo próprio para o deslocamento ao trabalho;
>
> • Assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;
>
> • Seguro de vida e de acidentes pessoais;
>
> • Previdência privada
>
> Parágrafo 1°. A empresa fixará procedimento interno próprio para viabilizar o cumprimento desta cláusula e divulgará aos seus empregados.
>
> Parágrafo 2°. A empresa poderá, a qualquer tempo, incorporar este reembolso ao salário de seus empregados, podendo fazê-lo de forma individual ou coletiva. Após a incorporação cessará o direito a este reembolso.
>
> Parágrafo 3°. Será permitido que o empregado impossibilitado de solicitar o reembolso no mês, faça-o no mês seguinte, acumulando assim com a solicitação de reembolso do próprio mês. Decorrido este prazo de tolerância o empregado perde o direito de reembolso daquele mês.

Apesar da cláusula 12ª do Acordo Coletivo de Trabalho, os pagamentos referentes aos reembolsos utilidades, deveriam preencher os requisitos legais previstos no artigo 28 da Lei n° 8.212/1991:

> "Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:
>
> (...)
>
> § 9° Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:
>
> (...)
>
> p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a **programa de previdência complementar,** aberto ou fechado, **desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes,** observados, no que couber, os arts. 9° e 468 da CLT;
>
> q) o valor relativo à **assistência prestada por serviço médico ou odontológico,** próprio da empresa ou por ela conveniado, **inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;**
>
> r) o valor correspondente a **vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;**
>
> s) o **ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado** e o **reembolso creche** pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;
>
> t) o valor relativo a **plano educacional que vise à educação básica,** nos termos do art. 21 da Lei n° 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a **cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa,** desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;"

Original

Entretanto, não prosperam as alegações da Recorrente, uma vez que deveria comprovar o preenchimento dos requisitos legais, conforme constou da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como razão de decidir, no seguinte excerto:

> Ao contrário do que alega a Impugnante, no tocante aos pagamentos relativos a Reembolso Utilidades objeto desta autuação, Levantamentos UT **e** UT1, não se aplicam as alíneas "p", "q", "r", "s", e "t" do citado parágrafo 9°, como segue:
>
> Alínea "p" — Programa de Previdência Complementar
>
> Não houve prova, até o momento, de que a empresa efetuou pagamentos relativos a programa de previdência complementar disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes;
>
> Alínea "q" — Assistência Médica ou Odontológica
>
> A empresa não comprovou até o momento, que forneceu valores relativos à assistência médica ou odontológica, com cobertura que abranja a totalidade dos empregados e dirigentes;
>
> Alínea "r" — Valor Correspondente a Vestuários, Equipamentos, e Outros Acessórios, Utilizados no Local de Trabalho
>
> Não houve prova, até o momento, de que a empresa efetuou pagamentos relativos a vestuários, equipamentos, e outros acessórios, utilizados no local de trabalho para prestação dos respectivos serviços;
>
> Alínea "s" — Ressarcimento de Despesas por Uso de Veículo do Empregado, e Reembolso Creche
>
> A empresa não fez prova até o momento, que forneceu valores relativos à ressarcimento de despesas por uso de veículo do empregado, e reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, com as despesas devidamente comprovadas;
>
> Alínea "t" — Educação
>
> A empresa não logrou comprovar, até este momento, que efetuou pagamentos relativos a plano educacional de educação básica, nos termos do artigo 21 da Lei n° 9394/96, ou a que correspondam a cursos de capacitação e qualificação profissionais, vinculados às atividade desenvolvidas na empresa, e aos quais todos os empregados e dirigentes têm acesso.
>
> Portanto, dos dispositivos legais supramencionados, depreende-se que os valores pagos aos segurados empregados a título de Reembolso Utilidade, apurados na rubrica 780 da Folha de Pagamento e na conta contábil 4213010114, não estão compreendidos entre as exclusões legais previstas no parágrafo 9° do artigo 28 da Lei n° 8.212/91, integrando, portanto, o salário de contribuição para fins de custeio da Seguridade Social.
>
> Trata-se, na verdade, de remuneração indireta aos segurados empregados, que têm uma vantagem econômica, e, portanto, passível de incidência das contribuições devidas à Seguridade Social.
>
> Com relação ao argumento de que os pagamentos estão previstos na cláusula 12 do Acordo Coletivo de Trabalho geral (juntado pela Defendente às fls. 269/286), cabe lembrar, novamente, que os termos dos referidos Acordos somente obrigam as partes, respeitado o direito de terceiros, mas obviamente não têm força de se contrapor às disposições legais que tratam da incidência de contribuição previdenciária.
>
> Cabe ressaltar que a atividade da autoridade administrativa encontra-se vinculada, no caso, aos dispositivos legais retro mencionados, não possuindo esta autoridade competência para declarar indevidas contribuições previstas na legislação previdenciária, cujo recolhimento a empresa está obrigada por norma vigente.

E por se tratar de questão de prova, invocamos o disposto no artigo 16 do Decreto n° 70235/72:

Original

> Art. 16. A impugnação mencionará:
>
> (...)
>
> III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> (...)
>
> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
>
> a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
>
> b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
>
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

No mesmo sentido é o disposto no Código de Processo Civil (CPC), artigo 373:

> Art. 373. O ônus da prova incumbe:
>
> I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
>
> II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Sendo assim, não há o que prover quanto a este ponto.

Ilegalidade da majoração da multa de mora no tempo.

Quanto à aplicação da retroatividade benigna para que se aplique à Recorrente o disposto no art. 32-A, II da Lei nº 8.212/91, com a redação que foi dada pela Lei nº 11.941/2009, seguimos o entendimento exarado pelo Ilustre Presidente desta 1ª Turma Ordinária, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que foi relator do Processo n° 16327.721425/2012-55, acórdão n° 2201-008.973, julgado nesta mesma data, 09 de agosto de 2021, em que concordo com suas razões e me utilizo como razão de decidir:

> (...)
>
> No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de oficio com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91[1], tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.
>
> De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei n° 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
Lei 8.212/91:	Lei 8.212/91:

[1] 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.

Original

Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: § 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).	Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
Lei 8.212/91: Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS; d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda	Lei 8.212/91: Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). Lei 9.430: 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; (...) Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos

Original

não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).	prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que,

Original

embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão "lançamento de ofício", o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg

Original

no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME , Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da PGFN.

Diante deste cenário, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei .8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Original

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 e, ainda, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Sendo assim, deve ser acolhido este pleito da recorrente.

Conclusão

Original

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento ao recurso para determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação das multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama

Original