



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.005453/2008-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.616 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de setembro de 2021
Recorrente SANTOS ASSET MANAGEMENT LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/10/2003

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, de modo que a revogação do dispositivo legal que tratava da multa não implica em cancelamento do lançamento.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173, I, do CTN, e, (ii) o pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN. No caso dos autos, inexistindo prova de antecipação de pagamento, aplica-se a contagem da decadência na forma do art. 173, I, do CTN.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Considera-se salário-de-contribuição 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.

Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a legislação correlata. Art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 e Art. 214, I, § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.040/99.

MULTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. LIMITAÇÃO EM 20%.

Deve ser realizado o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, conferida pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para determinar o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Hermes Soares Campos, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Samis Antonio de Queiroz, Sonia de Queiroz Accioly, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, substituído pelo conselheiro Thiago Duca Amoni.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 19515.005453/2008-16, em face do acórdão nº 16-23.063, julgado pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPI), em sessão realizada em 02 de outubro de 2009, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“1. Trata-se de crédito lançado pela Fiscalização contra a empresa acima identificada (DEBCAD nº 37.150.216-0) que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 21/22, refere-se às contribuições devidas e não recolhidas à Seguridade Social correspondentes à contribuição da empresa (FPAS) e à contribuição da empresa para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa, competências 02/2003 a 10/2003, com valor de R\$ 91.197,12 (noventa e um mil, cento e noventa e sete reais e doze centavos), consolidado em 11/09/2008.

1.1. Tais contribuições incidiram sobre a remuneração paga a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com a legislação própria (Lei nº 10.101/2000), portanto, não se enquadrando na exclusão prevista na letra “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 e que foram apuradas em decorrência da constatação de divergência entre Folhas de Pagamentos consoante descrito nos itens 3 e 9 do relatório fiscal (fls. 21 e 22), bem como nos relatórios e documentos que acompanham o

levantamento, em especial o Discriminativo Analítico de Débito (fls. 04), o Relatório de Lançamentos (fls. 06) e a convenção coletiva de trabalho juntada às fls. 23/29.

1.2. Também foi informado no referido relatório fiscal (item 2, fls. 21) que a sócia majoritária do contribuinte se encontra em liquidação extrajudicial e que ambas são integrantes do grupo financeiro liderado pelo Banco Santos, ora em falência, tendo a fiscalização sido atendida pelo sr. Vânio César Pickler Aguiar (liquidante da corretora, a sócia majoritária e administrador judicial desta), que também recebeu todos os termos e autos de infração lavrados em decorrência da ação fiscal.

2. O Contribuinte apresentou defesa tempestiva, razões às fls 36/63, acompanhada dos documentos de fls. 64/ 122, alegando, em síntese, os seguintes aspectos:

2.1. inicialmente esclarece a situação do contribuinte como empresa controlada por outra que se encontra em liquidação extrajudicial e que, por sua vez, ambas fazem parte do grupo Banco Santos S/A, este com falência decretada em 04 de Maio de 2005, informando que, em decorrência, as atividades da impugnante restaram prejudicadas e paralisadas, que desde junho/2006 seu credenciamento junto à CVM foi oficialmente cancelado (junta respectivos documentos). Nestas condições manifesta surpresa no recebimento do presente AI referentes às competências 02 c outubro/2003;

2.2. entende que a autuação decorreu de incorreta interpretação da fiscalização quanto aos pagamentos relativos à PLR - e teto com base na Convenção Coletiva de Trabalho - cuja natureza jurídica específica foi desconsiderada e atribuída como salarial;

2.3. quanto ao mérito discorre sobre a incorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias em razão da natureza não salarial da PLR, com fundamento no art. 7, XI da Constituição Federal, doutrina e jurisprudência que transcreve, assim como art. 457 da CLT e 28, 1 da Lei 8.212/91, pretendendo demonstrar a não configuração da natureza salarial e retributiva do trabalho;

2.4. articula, assim, sobre as consequências da PLR como não sendo salário de contribuição, com nômia jurídica expressa e específica prevendo a não incidência de contribuições previdenciárias, acrescentando aos dispositivos já mencionados a alínea “j” do § 9º do an. 28 da Lei 8.212/91 e jurisprudência correlata, do STJ, concluindo que seja por imunidade, seja por isenção, a PLR não pertence ao campo de incidência dos tributos ora em questão;

2.5. em item distinto discorre sobre a regulamentação da PLR, desde a Constituição Federal, Medidas Provisórias e Lei 10.101/00; os parâmetros e requisitos que devem ser observados para a respectiva distribuição, ressaltando que somente os pressupostos legais são legalmente autorizados a limitar à PLR e que a impugnante efetuou os pagamentos de forma regular e legal, não podendo, a Autoridade Fiscal, criar novas restrições;

2.6. em seguida alega os impecáveis repasses de PLR realizados pela impugnante; contesta a descaracterização das verbas como PLR pela Fiscalização, afirmando que esta entendeu ter a impugnante extrapolado os limites estabelecidos pela CCT de 2003 e apontando que o Fisco não considerou o § 1º da primeira cláusula da referida Convenção de 2003 autorizadora da majoração do teto de distribuição de PLR, salientando que inexistiu disposição legal que impeça ou fixe limite de valor máximo a ser distribuído (descreve os limites estabelecidos pela CCT, reitera as imposições legais pertinentes segundo reprodução de voto do Conselho de Contribuintes; salienta que a própria CCT inovou em afronta ao art. 150, I e 5º, II da Constituição Federal e 123 do CTN que transcreve);

2.7. em continuidade, conclui que a cláusula de limite máximo prevista na CCT é nula porque a lei não estabelece limites máximos e que, por outro lado, a impugnante agiu

acertadamente porque a distribuição da PLR respeitou o percentual mínimo de 5%, assim agindo na estrita legalidade;

2.8. acrescenta que a Fiscalização não demonstrou redução de salário mensal dos empregados, má-fé, intenção de burlar o Fisco, dissimulação ou fraude, consoante se verifica pelo documento juntado (DIRF), devendo ser aplicado o princípio da verdade real e da boa-fé do contribuinte;

2.9. também alega que é irrelevante o fato de que “alguns empregados tenham ganhado quatro, cinco e até doze vezes o salário anual ” “a PLR foi paga de acordo com a lucratividade da empresa e dentro do cumprimento das metas estabelecidas” (fls. 51), bem como o pagamento em valor acima do teto estipulado por norma infralegal, afirmando que tais pagamentos a título de PLR não se subsume à definição de salário de contribuição conforme art. 28, I da Lei 8.212/91 e também nos termos do art. 7º, XI da Constituição Federal e § 9º do art. 28 da Lei de Custeio;

2.10. na mesma linha de raciocínio discorre sobre a impossibilidade de “transformação” da PLR em salário de contribuição, transcreve jurisprudência do STJ, reitera que “inexistindo norma legal que atribua natureza ao salário de contribuição às parcelas de PLR que extrapolem o limite estabelecido pelas CCT's” (fls. 53), acrescenta que os atos administrativos devem observar o princípio da legalidade e que “à vista da inexistência de dispositivo legal permissivo, resta flagrante a nulidade do ato administrativo que ensejou a autuação fiscal baseada na transformação da PLR em salário de contribuição” (fls. 53); admite apenas que o desrespeito ao limite estabelecido poderia ensejar multa por violação de obrigação acessória, mas não a transformação em salário para fins de incidência de contribuições previdenciárias;

2.11. em tópico distinto alega erro na constituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois considera que o auto de infração deve ser retificado porque a autuação não observou o limite de PLR estabelecido pela CCT e que somente o montante que extrapolou referido limite poderia constituir base de cálculo dos tributos, mas que foram considerados os valores em sua íntegra (demonstra o cálculo dos valores que entende devido, segundo as regras da CCT e de sua DIPJ;

2.12. ainda em outro desmembramento de alegações de mérito argumenta decadência dos créditos tributários referentes à competência de fevereiro/2003 com fundamento no art. 150 do CTN que transcreve, no sentido de que as contribuições previdenciárias estão sujeitas à sistemática do “lançamento por homologação” e art. 142 do mesmo Diploma Legal (também reproduzido); neste compasso entende que são aplicáveis o § 4º do art. 150 e o art. 149, ambos do CTN e transcritos na impugnação, assim como jurisprudência do STJ que colaciona, entendendo aplicável o art. 113, I do CTN quanto à necessária formalização do tributo pelo lançamento para a existência da obrigação tributária, também transcrevendo jurisprudência sobre o tema e concluindo que o auto de infração foi emitido em 15/09/2009 e, nestas condições, encontra-se extinto pela decadência os créditos supostamente devidos cujos fatos geradores ocorreram em 02/2003, nos termos do 150, § 4º do CTN e extintos, conforme art. 156, V do referido Código, dispositivo também trazido à colação.

3. Em seu pedido requer o provimento de sua impugnação para que, no mérito, seja declarada a insubsistência da autuação, tendo em vista a não incidência das contribuições previdenciárias sobre a PLR; a não ocorrência do fato gerador por inexistência de limite legal de valores; a nulidade do ato administrativo por ser carente de dispositivo legal para tanto; a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos em 02/2003; a retificação da base de cálculo com autuação apenas do excedente do limite estipulado na CCT.

3.1. Requer, ainda, que todas as intimações relativas ao presente processo sejam encaminhadas ao escritório de seu advogado, no endereço que menciona.

É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido acórdão, o qual consta às fls. 134/143 dos autos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/10/2003

DECADÊNCIA- INOCORRÊNCIA – De acordo com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, não há que se falar em decadência nos lançamentos efetuados dentro do prazo previsto no art. 173 do CTN (inexistência de pagamento parcial).

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Considera-se salário-de-contribuição 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28 da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a legislação correlata. Art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 e Art. 214, I, § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.040/99.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A empresa está obrigada a recolher, no prazo legal, no mês seguinte ao da competência, as suas contribuições previdenciárias devidas, de acordo com seu enquadramento no FPAS e SAT/RAT.

PEDIDO DE INTIMAÇÃO DIRIGIDA EXCLUSIVAMENTE AO PATRONO DA EMPRESA NO ENDEREÇO DAQUELE

Não é permitido que intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante sejam encaminhadas a endereço diverso do domicílio fiscal do Contribuinte conforme art. 23 do Decreto 70.235/72.

Lançamento Procedente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A parte dispositiva do voto do relator do acórdão recorrido possui o seguinte teor:

“7. O procedimento fiscal atendeu às disposições expressas da legislação e a Impugnante não apresentou argumentos e/ou elementos de prova capazes de elidir o levantamento, devendo ser mantida a exigência como formalizada pela fiscalização.

7.1. Diante do exposto, voto pela procedência do lançamento.”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 146/186, reiterando as alegações expostas em impugnação.

O processo foi juntado por apensação aos processos nº 19515.005450/2008-82, 19515.005451/2008-27 e 19515.005452/2008-71.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Decadência.

O crédito tributário lançado corresponde ao período de 02/2003 e 10/2003 e o lançamento foi efetuado em 11/09/2008, com ciência do contribuinte em 17/09/2008.

Para a DRJ de origem, que aplicou a contagem do prazo na forma do art. 173, I, do CTN, nenhuma competência encontra-se em período decadente (superior a cinco anos), tendo em vista que a competência mais antiga (02/2003) poderia ter sido lançada até 31/12/2008 (cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte, o de 2004. Assim foi a fundamentação do voto:

4.2. Em relação à alegada decadência, que é matéria a ser preliminarmente enfrentada, cabe salientar que apesar da Súmula Vinculante nº 08 do STF ter declarado inconstitucional o prazo previsto no art. 45 da Lei 8.212/91 e ter fixado como prazo decadencial para a constituição do crédito previdenciário, o prazo previsto no CTN, no lançamento em questão, não foram lançados valores referentes a competências anteriores a cinco anos.

4.2.1. Saliente-se que com o entendimento sumulado da Egrégia Corte e o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, que obriga a todos os órgãos e entidades integrantes de sua estrutura à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar nº 73/1993), o prazo decadencial para constituição dos créditos previdenciários conta-se da seguinte forma: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) o pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

4.2.3. Conforme consta nos autos, não houve pagamento antecipado das contribuições exigidas no lançamento em questão, que são incidentes sobre a remuneração paga à título de PLR mas em desacordo com a legislação específica e, nestas condições, considerada como parcela integrante do salário de contribuição, pagamentos estes que o sujeito passivo não considerou como base de cálculo de contribuições devidas à Seguridade Social (no presente processo, contribuições da empresa) e que, portanto, não declarou em GFIP. Assim, o contribuinte não efetuou qualquer recolhimento referente às contribuições sociais devidas sobre referidas remunerações e, desta forma, para efeito de contagem do prazo decadencial para constituição do crédito conespndente, aplica-se o artigo 173, I, do CTN,

Contudo, estabelece a Súmula CARF nº 99 que:

Súmula CARF nº 99: “Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.”

(grifou-se)

Assim, embora não se deva exigir que a antecipação de pagamento seja de parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, verifica-se que inexiste nos autos comprovação de antecipação de pagamento de contribuição previdenciária em qualquer competência objeto do lançamento, razão pela qual não há como aplicar a contagem da decadência na forma do art. 150, §4º do CTN, devendo-se, no presente caso, considerar a contagem da decadência na forma do art. 173, I, do CTN.

Por tais razões, rejeita-se a alegação de decadência suscitada.

Preliminar de cancelamento do lançamento em razão da superveniência da Lei nº 11.941/09.

A recorrente alega que em razão da Lei nº 11.941/09 ter revogado o dispositivo legal da multa que lhe foi aplicado, o lançamento deveria ser, por inteiro cancelado.

Contudo, o art. 144 do CTN determina que:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Desse modo, nos termos do art. 144 do CTN a revogação do dispositivo legal que tratava da multa não implicará, conforme sustenta a recorrente, em cancelamento do lançamento, pois o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Rejeita-se a preliminar, portanto.

Participação nos Lucros e Resultados.

Sustenta a recorrente a inoccorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, seja porque a PLR é verba excluída de referida tributação, seja porque o Contribuinte entende impecáveis repasses de PLR que realizou e que a fiscalização se equivocou ao apreciar a CCT e tais pagamentos, apenas reconhecendo uma possível incidência no valor excedente ao previsto no documento de negociação coletiva.

A instância julgadora a quo bem apreciou tais alegações, de modo que transcrevo abaixo o voto do acórdão recorrido, inclusive adotando-o como razões de decidir:

5.1. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 21/22, a Fiscalização identificou o pagamento de verba relativa à participação nos lucros e resultados em desacordo com a legislação uma vez que a empresa não atendeu os pressupostos previstos na Lei 10.101/00, vide item 3 (fls. 21), a saber, valores de PLR muito acima dos previstos em Convenção, bem como “absoluta ausência de critérios objetivos para todos os empregados, como determina a Lei 10.101/2000...”(fls. 21).

5.2. Assim, a Fiscalização considerou que as verbas pagas devem fazer parte do salário-de-contribuição para efeito de incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, com base no disposto no art. 28, § 9º, “j”, da Lei 8.212/91 conforme narrado no referido relatório fiscal e aqui supra sumariado.

5.3. Historicamente, a participação dos trabalhadores nos lucros da empresa foi tratada, pelas constituições do país, desde 1946: art. 157, inciso IV da CF 1946, art. 158, V da CF 1967, art. 65, V da Emenda Constitucional de 1969. Tais dispositivos constitucionais, de eficácia contida, nunca foram regulamentados por lei.

5.4. A Constituição de 1988 estabelece no art. 7º, XI, a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei. O legislador Constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu a lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito. Não poderia ser diferente, tendo em vista que, obviamente, o texto constitucional não pode chegar a minúcias e detalhes, esmiuçando os critérios a serem observados na concessão de tal benefício.

5.5. Com efeito, aquele dispositivo constitucional, apesar de desvincular expressamente a participação nos lucros das verbas salariais, não tem aplicabilidade imediata, dada a sua eficácia limitada. Necessitava de regulamentação, que acabou acontecendo por meio Medida Provisória nº 794, de 29.12.94, reeditada sucessivamente e com numeração variada, até que, com a Lei 10.101/2000, a matéria foi definitivamente regulamentada.

Lei nº 10.101/00

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivos, 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 funcional

dos trabalhadores.

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

§1º...

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

5.6. Com a regulamentação do dispositivo constitucional (art. 7º, inciso XI da CF/88), e nos termos do art. 28, §9º, “j” da Lei n.º 8.212/91, a participação nos lucros ou resultados só não terá natureza jurídica salarial, e não integrará o salário-de-contribuição, se for paga ou creditada de acordo com lei específica - Medida Provisória nº 794, de 29/12/1994, reeditada sucessivamente e com numeração variada até a MP nº

1982-77/2000, convertida posteriormente na Lei nº 10.101, de 19/12/2000 - que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento da integração entre o capital e o trabalho.

5.7. Como pode ser observado, segundo os princípios básicos da legislação que disciplina a matéria (Lei nº 10.101/2000), a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa deve: 1-ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados; 2- servir como incentivo à produtividade; 3-ter regras claras e objetivas, quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, podendo ser considerados como critérios e condições: a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, b) programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, c) não constitui base para qualquer encargo trabalhista ou previdenciário e d) a periodicidade do pagamento não poderá ser inferior a um semestre.

5.8. Assim, não merece guarida a argumentação da Impugnante tanto no entendimento de que o art. 7º, XI simplesmente retirou do campo de exercício da competência impositiva das contribuições previdenciárias os pagamentos a título de PLR; como também não é admissível que se considere PLR, segundo a lei 10.101/2000, a estipulação de valor fixo, desprovido de metas e resultados previamente pactuados, ou em periodicidade em prazo inferior ao legal pois se a lei prevê requisitos, estes são de obrigatoria observação, não podendo ser substituídos pela vontade do empregador, ainda que acordado com seus empregados, haja vista que a observância da lei não é “opcional”: o administrado tem a sua conduta para que a PLR não integre o salário de contribuição para fins de contribuições sociais dirigida, obrigatoriamente, pelos ditames da lei, não havendo guarida para sua interpretação e conduta diversa, em especial a ausência de critérios objetivos (vide item 3 do relatório fiscal, fls. 21/22).

5.9. Ainda, entre os princípios que regem a Administração Pública está previsto o da legalidade que impossibilita ao Agente deixar de aplicar a lei no caso concreto quando a subsunção é fato. Não é possível a interpretação elástica pretendida pela impugnante, pois os dispositivos legais foram francamente desrespeitados consoante seu próprio arrazoado confirma, não tendo respaldo a sua pretensão de descaracterização da tipicidade encontrada e apontada pela Fiscalização que qualificou a parcela distribuída como de natureza salarial e sujeita à incidência de contribuições sociais previdenciárias e destinadas a outras entidades.

5.10. Ressalta-se que a força normativa das disposições, em acordos ou convenções coletivas de trabalho, que determinam o pagamento de PLR restringe-se às partes e ao estabelecimento de condições de trabalho, não podendo alterar a lei tributária.

5.11. Reitera-se, à esta altura, que os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 são cumulativos e a inexistência ou deficiência formal ou material de um contamina em cada instrumento de negociação coletiva o respectivo período fazendo com que as verbas pagas sejam consideradas sujeitas à tributação.

5.12. Quanto à ausência de critérios objetivos, conforme articulado pelo auditor fiscal em seu relatório, item 3, fls. 21/22, foram encontrados nas folhas de pagamento valores de PLR muito acima dos estabelecidos na própria Convenção de 2003 (os pagamentos e empregados foram exemplificados nominalmente pela Fiscalização) e que, uma vez questionada, a empresa não apresentou outro documento além da CCT que pudesse esclarecer e comprovar a adequação e conformidade dessa rubrica com a lei, razão pela qual a totalidade destas verbas foi considerada como integrante do salário de contribuição.

5.13. Da mesma forma, na impugnação não há menção - nem juntada de documento - que comprove a existência de critérios objetivos para a determinação do valor da PLR, razão suficiente para que se sustente a autuação.

5.14. Por outro lado, especificamente quanto à impugnação dos valores lançados e da alegação de erro na constituição da base de cálculo, também não assiste razão ao contribuinte.

5.15. Deve ficar registrado que a CCT estabelece parâmetros, inclusive limites, que as partes, entre elas os empregadores - a impugnante - se comprometeram a observar. A CCT está autorizada pelo nosso ordenamento jurídico a funcionar como lei entre as partes, sendo descabida a alegação de que contraria a lei específica da PLR. Pelo contrário, apenas registra os limites acordados pelos subscritores.

5.16. Por outro lado, a empresa não poderia simplesmente estabelecer valores diversos para cada empregado sem que estivesse observando critérios objetivos, regras claras, metas estabelecidas, dados estes que não foram apresentados durante a ação fiscal nem quando da impugnação.

5.17. A lei 10.101/2000 não só impõe que participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mas determina em seu parágrafo 1º que “Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas”, o que não foi cumprido pelo contribuinte.

5.18. Destaca-se trecho da peça impugnativa com argumento que comprova a irregularidade : “alguns empregados tenham ganhado quatro, cinco e até doze vezes o salário anual ” “a PLR foi paga de acordo com a lucratividade da empresa e dentro do cumprimento das metas estabelecidas”. Não há descrição nem comprovação de tais metas, apenas a confirmação de valores diversos aos empregados, sem nenhuma justificativa legal.

5.19. Desta forma, toda a remuneração identificada com a roupagem de PLR, nas competências em questão, tem natureza salarial, não podendo ser acatado o pedido alternativo da impugnante que apenas o excedente ao autorizado pela CCT seja assim considerado, mesmo porque a falta de critério objetivo contamina por inteiro tais valores.

5.20. Assim, o procedimento adotado pela empresa, ora impugnante, ao efetuar os pagamentos a título de “participação nos lucros ou resultados”, demonstra, de forma evidente, que os valores da remuneração que deram causa ao presente lançamento não podem ser alcançados pela exclusão prevista no art. 28, § 9º, j”, da Lei 8.212/91 em virtude de terem sido pagos em desacordo com a Lei 10.101/00.

5.21. Nestas condições, não merece acolhida a impugnação da empresa e constatado está que razão assistiu ao Auditor Fiscal quando, no desempenho de suas funções e com base na legislação em vigor, considerou os pagamentos referentes à participação lucros ou resultados da empresa como passíveis de incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, devendo a autuação ser mantida em sua íntegra.

Concordando com os termos da decisão de primeira instância administrativa acima reproduzido, bem como não tendo os recorrentes apresentando novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, deve ser negado provimento ao recurso neste tocante, adotando a decisão da DRJ de origem como minhas razões de decidir.

Multa. Retroatividade benigna.

Conforme Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que trata da “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer” a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016 - o item 1.26.’c’ possui o seguinte teor:

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: 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 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

***Data da inclusão:** 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna 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%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

(...)

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, “c”) conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

10. Contudo, o STJ vem entendendo que, 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). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, “c”, do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ 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. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os 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 (“ O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”).

Ainda, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o Parecer SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vejamos:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

(...)

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a

escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as 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.

Assim, a multa imposta a recorrente no auto de infração dos presentes autos deve ser recalculada conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

Saliente-se que este também foi o entendimento que prevaleceu no acórdão nº 9202-009.413, da 2ª. Turma da CSRF, julgado na sessão de 23 de março de 2021.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para determinar o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator