



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.006254/2008-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.809 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2023
Recorrente IQ SOLUCOES & QUIMICA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 28/02/2003

NOVO LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÃO DISTINTA.

O lançamento apurado em nova ação fiscal, relativa ao mesmo período de apuração de outra ação fiscal já encerrada, que se refira a outra contribuição não constitui revisão do lançamento anterior.

RESPONSABILIDADE. RELAÇÃO DE REPRESENTANTES LEGAIS.

A informação dos representantes no relatório REPLEG não atribui responsabilidade às pessoas ali indicadas. Súmula CARF nº 88.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 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.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. INFORMAÇÕES INEXATAS.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de apresentar GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. EMPREGADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa apenas não integra o salário de contribuição quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.

MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser recalculada a multa devida com base no art. 32-A da Lei 8.212/1991.

TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos à taxa Selic para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfico ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração - AI, Código de Fundamentação Legal – CFL 68, lavrado contra o contribuinte em epígrafe, conforme o Relatório Fiscal, fls. 11/12, por ter a empresa apresentado a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, na competência 02/2003. A empresa remunerou seus empregados com valores a título de participação nos lucros e resultados – PLR, sem critérios objetivos para avaliação dos resultados, conforme determina a Lei 10.101/2000, o que demonstra irregularidade e discricionariedade do pagamento relativo à PLR.

Consta do Relatório Fiscal juntado às fls. 28/29 do Processo 19515.006257/2008-69, lavrado na mesma ação fiscal, que:

Apurou-se na Folha de Empregados da competência 02/2003 o pagamento de Remuneração a título impróprio de Participação nos Resultados — PR. A empresa exibiu à fiscalização Programa de Remuneração Variável por Desempenho Individual, com análise de resultados e avaliação de desempenho fundadas em critérios claramente subjetivos, como o emprego de tabela de apuração cujos parâmetros são os conceitos Excelente, Muito Bom, Bom, Regular, Insatisfatório, acompanhados de comentários muito pessoais e meramente opinativos, escritos à mão pelo avaliador em formulário impresso contendo questionário sob o título Gestão de Desempenho, do qual se juntam algumas cópias ao presente relatório. A falta de critérios objetivos, como determina a Lei 10.101/2000, demonstra a irregularidade e mesmo a discricionariedade do pagamento relativo à PR. Em decorrência disso, levantou-se este débito, tomada a Participação nos Resultados paga em 02/2003 como Salário de Contribuição.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 18/48, alegando que já fora fiscalização no período, não havendo possibilidade jurídica de revisão do lançamento, afirma ter ocorrido a decadência, questiona a atribuição de co-responsabilidade aos representantes legais, aduz que a acusação fiscal é improcedente, pois não incide contribuição previdenciária sobre PLR, que fora distribuída de acordo com o desempenho de cada empregado e contrapõem-se à aplicação da taxa Selic.

Foi proferido o Acórdão 16-23.694 - 11ª Turma da DRJ/SP1, fls. 191/208, que julgou improcedente a impugnação.

Cientificado do Acórdão em 2/7/2010 (Aviso de Recebimento – AR de fl. 211), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 30/7/2010, fls. 219/252, que contém, em síntese:

Alega que já fora fiscalização no período, não havendo possibilidade jurídica de revisão do lançamento.

Afirma ter ocorrido a decadência.

Argumenta não haver co-responsabilidade dos representantes legais, questionando o relatório Repleg.

Entende não existir obrigação de incluir na GFIP a PLR, pois é inexigível a contribuição sobre os valores pagos a título de PLR, que é verba imunizada pela Constituição, jamais podendo integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sendo inaplicável a Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, 'j'. Entende que a existência apenas da norma constitucional é suficiente para excluir a PLR do conceito de remuneração. Cita doutrina.

Acrescenta que os critérios da Lei 10.101/2000 são exemplificativos e não taxativos e foram fixados em acordo celebrado entre representantes dos empregados e da empresa.

Argumenta que mesmo que não seja esse o entendimento do CARF, a penalidade imposta não pode prevalecer, devendo ser aplicada a retroatividade benigna, limitando a multa aplicada ao percentual máximo de 20%.

Entende descabida a utilização da taxa Selic.

Requer o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

DECADÊNCIA

No caso de obrigações acessórias, aplica-se o disposto no CTN, art. 173, I:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A matéria encontra-se sumulada pelo CARF:

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, § 4º, do CTN.

No presente caso, como a autuação ocorreu em 10/2008, indica que poderia retroagir até a competência 12/2002, pois para esta competência o vencimento da obrigação ocorreu em 01/2003, logo, a infração poderia ter sido conhecida a partir desta data, com início do prazo decadencial em 1/1/2004 e término em 31/12/2008. Portanto, **não há decadência quanto ao auto de infração com lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória.**

NOVA FISCALIZAÇÃO – PERÍODO JÁ FISCALIZADO

Ao contrário do que afirma o recorrente, o Fisco pode e deve, enquanto não tenha decaído do direito de efetuar o lançamento, efetuar novo lançamento para período já fiscalizado, decorrente de fatos apurados posteriormente ao término da ação fiscal anterior.

O CTN dispõe que:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

[...]

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

[...]

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

No caso, o reexame para período já fiscalização foi autorizado pela Delegada da DEFIS/SPO, documento de fl. 10.

Conforme suficientemente esclarecido no acórdão de impugnação, a fiscalização anterior na empresa foi uma fiscalização seletiva, que somente cuidou de verificar as contribuições relativas à obra de construção civil em andamento, matrícula 43.810.00556/72.

Como se vê, a primeira fiscalização relativa ao período de 01/2001 a 04/2004 apurou **somente contribuições relativas à obra de construção civil**, não tendo sido fiscalizada a empresa autuada, matriz e filiais.

Portanto, mesmo cabendo a revisão de ofício de lançamento anterior, **conforme autorizado no citado artigo 149, inciso VIII, do CTN**, no presente caso, **o lançamento anterior não foi revisado. O que foi feito foi um novo lançamento, com apuração de contribuições e multa por descumprimento de obrigação acessória, não lançadas no procedimento fiscal anterior.**

Portanto, como os lançamentos se referem a contribuições de estabelecimentos distintos, não houve qualquer alteração ou revisão no lançamento anterior.

REPRESENTANTES LEGAIS – CO-RESPONSABILIZAÇÃO

Sobre o relatório REPLEG, no qual são listados os representantes legais da empresa no período fiscalizado, restou suficientemente esclarecido no acórdão recorrido que referido relatório não tem como escopo incluir os diretores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária.

A Súmula CARF nº 88, assim dispõe:

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Portanto, irrelevantes os argumentos apresentados sobre tal documento.

PLR

O conceito de remuneração, descrito nos artigos 457 e 458 da CLT, deve ser analisado em sua acepção mais ampla, ou seja, correspondendo ao gênero, do qual são espécies principais os termos salários, ordenados, vencimentos etc.

Para o segurado do RGPS, qualquer parcela destinada a retribuir o seu trabalho integra o salário de contribuição, conforme Lei 8.212/1991, artigo 28, inciso I:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Entretanto, a Lei 8.212/91, no art. 28, § 9º, exclui algumas rubricas da base de incidência das contribuições previdenciárias, contudo **para que tais rubricas sejam excluídas, elas devem estar previstas no citado dispositivo legal e devem ser pagas dentro dos ditames da lei.**

No caso da PLR, o art. 7º, XI da Constituição Federal de 1988, dispõe que:

Art. 7º São **direitos dos trabalhadores** urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei.** (grifo nosso)

E ainda, de fato, o art. 28, § 9º, prevê hipóteses de não incidência de contribuições sociais sobre participação nos lucros e resultados:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando **paga ou creditada de acordo com lei específica**; (grifo nosso)

[...]

Vê-se, portanto, que tais hipóteses de renúncia fiscal não são absolutas, mas sim condicionadas pelo próprio dispositivo legal que as prevê.

No caso da PLR, a isenção apenas acontece **se os pagamentos forem efetuados de acordo com a lei específica**.

Veja-se que, ao contrário do alegado pelo recorrente, o comando constitucional não é autoaplicável. A matéria foi objeto de recurso extraordinário, tendo o STF, Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado da seguinte forma:

Nos termos do entendimento firmado por esta Corte no julgamento do Mandado de Injunção 102, Pleno, Redator para o acórdão Carlos Velloso DJ 25.10.02, é de se concluir que a regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, que implementou o direito dos trabalhadores na participação nos lucros da empresa.

Desse modo, **a participação nos lucros somente pode ser considerada "desvinculada da remuneração" (art. 7º, XI, da Constituição Federal) após a edição da citada Medida Provisória**. Portanto, verifica-se ser possível a cobrança de contribuição previdenciária antes da regulamentação do dispositivo constitucional, pois integrava a remuneração. (grifo nosso)

Nesse sentido, monocraticamente, o RE 351.506, Rel. Eros Grau, DJ 04.03.05.

Assim, conheço e dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do CPC) para reconhecer a exigência da contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de participação nos lucros da empresa no período anterior à edição da Medida Provisória nº 794, de 1994. [...]

A imunidade a que se refere o recorrente e a efetiva “desvinculação da remuneração” somente ocorre, como já decidido pelo STF, **se os pagamentos forem efetuados de acordo com a lei específica**.

No caso da PLR, a Lei 8.212/91, no art. 28, § 9º, alínea ‘j’, condiciona a exclusão da parcela de participação nos lucros do salário-de-contribuição dos segurados empregados se houver a estrita observância da lei regulamentadora do dispositivo constitucional.

A Lei 10.101/2000 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. O artigo 2º desta lei, na redação vigente à época do fato gerador, dispõe que:

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 escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (grifo nosso)

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: (grifo nosso)

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

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

[...]

Assim, os acordos firmados deveriam contemplar, **cumulativamente**, todos os requisitos essenciais previstos na Lei 10.101/2000, o que não foi observado no caso em debate.

De fato, como alegado, os critérios da Lei 10.101/2000 não são taxativos. Contudo, a despeito de terem sido fixados em acordo celebrado entre representantes dos empregados e da empresa, deveriam conter **regras claras e objetivas**, o que não se verifica no presente caso, pois como observou a fiscalização, **não foram adotados critérios objetivos para avaliação dos resultados, conforme determina a Lei 10.101/2000**, o que demonstra irregularidade e discricionariedade do pagamento relativo à PLR.

Logo, uma vez que seriam devidas as contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR, correta a autuação por ter a empresa deixado de apresentar GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

RETROATIVIDADE BENIGNA – RECÁLCULO DA MULTA

Deve-se ponderar a aplicação da legislação mais benéfica advinda da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

O Parecer SEI Nº 11315/2020/ME, ao se manifestar acerca de contestações à Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei 10.522/2002, pelo Despacho nº 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 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, de 1991.

Sendo assim, **para os autos de infração com lançamento de obrigação principal, a multa aplicada deve ser corrigida para 20%.**

Quanto aos autos de infração por descumprimento de obrigação acessória relacionados à omissão de fatos geradores em GFIP, a Súmula CARF nº 119 foi cancelada justamente pela prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei 8.212/1991, apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP nº 449, de 2009.

Por conseguinte, ao se adotar a interpretação de que, por força da retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, a multa de mora pelo descumprimento da obrigação principal deve se limitar a 20%, impõe-se o reconhecimento de a multa do § 6º, inciso IV, do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à dada pela MP nº 449, de 2008, **deve ser comparada com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991, incluído pela Lei 11.941/2009, para fins de aplicação da norma mais benéfica.**

Este entendimento foi exarado pela CSRF no Acórdão 9202-009.753, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 28/02/2006

PRESSUPOSTOS RECURSAIS. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO IDENTIFICADA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO

Considerando a ausência de abordagem, no acórdão paradigma, quanto à matéria objeto da controvérsia sobre a qual se pretende o reexame, resta inviável a identificação da divergência jurisprudencial suscitada, razão pela qual o recurso não pode ser conhecido.

MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

JUROS - SELIC

Quanto à utilização da taxa Selic, a matéria encontra-se sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer o recurso voluntário, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier