



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.006337/2009-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.499 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO NÃO DECLARADA EM GFIP - PLR
Recorrente VOTORANTIM PARTICIPACOES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/05/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO RICARF.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro,

"Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). Reprodução da ementa do *leading case* Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos).

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR).
DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária.

A Lei nº 10.101/2000 não dá permissão para que o contribuinte estabeleça modalidades diferentes de participação no resultado com diversos grupos de funcionários sem a presença de regras claras e objetivas para cada plano de participação. A ausência de regra não pode ser entendida como uma liberdade para o empregador distribuir qualquer valor ao funcionário enquadrado no grupo salarial superior.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E
ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL.
RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Na aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "c", do CTN, a multa exigida com base no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, em razão da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deverá ser comparada com a penalidade prevista no art. 32A, I, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte

Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) reconhecer a decadência relativa ao lançamento das contribuições previdenciárias do período de 02/2004; (ii) manter parcialmente a cobrança das contribuições relativas ao período de 02/2005, devendo a autoridade preparadora compensar os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, nos termos do voto do Relator; e (iii) em relação à multa, determinar que a autoridade preparadora aplique, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09. vencidos os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, e José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), que davam provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

Assinado digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 12/04/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado), Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 227/237, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 207/219, que julgou procedente o lançamento de contribuição patronal e dos benefícios em razão da incapacidade laborativa - RAT incidente sobre as remunerações dos empregados, correspondentes diferenças entre os valores declarados pela empresa em folhas de pagamento de PLR e os salários nominais de funcionários, diferenças estas não declaradas em GFIP, conforme auto de infração de fls. 2/20 dos autos (DEBCAD 37.206.579-1), lavrado em 18/12/2009, relativo às competências de 02/2004 e 02/2005, com ciência da RECORRENTE em 23/12/2009 (fl. 2).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 645.943,59, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e a correspondente multa de mora no percentual de 24%.

De acordo com o Relatório do Auto de Infração de fls. 14/20, o débito foi apurado com base nas informações lançadas pela empresa em Folhas de Pagamento-PPR para as competências 02/2004 e 02/2005 (fls. 55/75), as quais demonstram os funcionários que receberam pagamentos de PLR em valores superiores ao do salário nominal (fls. 40/41). O mesmo Relatório destaca ainda o seguinte:

“2.3 O fato da empresa ter remunerado os funcionários, identificados nas planilhas em anexo, com valores bem, superiores aos seus salários nominais, transgride o disposto na CLÁUSULA TERCEIRA DO ACORDO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS RESULTADOS DA EMPRESA-PPR, datados de 25 de março de 2.003 e 31 de março de 2.004 (anexados) ambos arquivados no Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo, cláusula esta transcrita a seguir:

‘Para efeito do pagamento do Valor da Participação serão adotados os seguintes critérios:

O valor da participação será equivalente a um salário nominal quando, atingido 100% (cem por cento) das metas e, no caso de superadas as metas em percentual superior aos 100% (cem por cento), o valor da participação poderá, como limite máximo, ser acrescido em até mais 20% (vinte por cento).

(...)

E na CLÁUSULA DÉCIMA, o Acordo coloca exceção:

‘A empresa, a seu critério e, sem prejuízo dos valores, previstos no presente Acordo, poderá definir modalidade diferente de Participação nos Resultados para os empregados enquadrados no sistema Hay-GS (grupo salarial) 34 em diante, como facultado no parágrafo terceiro do artigo terceiro, da Lei nr. 10.101/2.000; garantindo, como mínimo a parcela estabelecida na cláusula terceira deste Acordo e ...’.

A cláusula décima entretanto, não está respaldada no parágrafo terceiro do artigo terceiro da Lei nr. 10.101/2000, como segue:

‘§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.’

Assim sendo, em momento nenhum a Lei 10.101, de 19 de Dezembro de 2.000, em seu parágrafo terceiro do Artigo terceiro, expressa que a empresa poderá definir modalidade diferente de Participação nos Lucros ou Resultados e sim que pagamentos mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação dos Lucros ou Resultados.

Desta forma foram glosados todos os pagamentos efetuados a funcionários que se enquadraram na sistemática de pagamento descrita na cláusula décima do acordo, e em anexo, temos os relatórios apresentando os funcionários que receberam acima do salário nominal, bem como a divergência apresentada passível de tributação.”

Cópias dos acordos coletivos sobre participação dos trabalhadores nos resultados da empresa – PPR foram acostados às fls. 46/54.

Em razão do exposto, foram realizados os lançamentos das seguintes contribuições previdenciárias:

- Contribuição da empresa sobre a remuneração de empregados, na alíquota de 20%, nos termos do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91; e
- Contribuição da empresa para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT,

na alíquota de 1% sobre o salário de contribuição, nos termos do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91.

Os valores que serviram de base para o lançamento das contribuições acima constam do Relatório de Lançamento - RL (fl. 12) e do Discriminativo de Débitos - DD (fls. 5/6).

Além do presente lançamento, foram emitidos mais dois débitos em desfavor da RECORRENTE decorrentes da mesma ação fiscal: (i) DEBCAD 37.206.580-5 (processo nº 19515.006338/2009-40), referente à contribuição para Terceiros; e (ii) DEBCAD 37.206.578-3 (processo nº 19515.006336/2009-51), referente ao descumprimento de obrigação acessória pela omissão de fatos geradores em GFIP (código fundamentação legal 68).

Importante ressaltar que, para a escolha da multa a ser aplicada ao presente caso, foi realizada a comparação entre as penalidades anterior e a posterior às alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009, de forma a atender possível retroatividade benigna estabelecida pelo art. 106, II, "c" do CTN. Na ocasião, verificou-se que a multa anterior à Lei nº 11.941/2009 é mais benéfica ao RECORRENTE (fl. 43). Portanto, a aplicação da multa ao presente caso rege-se pelas normas vigentes à época do fato gerador.

DA IMPUGNAÇÃO E DECISÃO DA DRJ

Em 22/01/2010, a RECORRENTE apresentou, tempestivamente, sua impugnação de fls. 79/89, oportunidade em que juntou, por amostragem, documentos de avaliação das metas estabelecidas de apenas dois funcionários de cada período fiscalizado (fls. 101/105 e fls. 109/110). Posteriormente, em 11/08/2010, a RECORRENTE apresentou os documentos de avaliação das metas estabelecidas dos demais funcionários listados no lançamento (fls. 155/198). Na ocasião, afirmou que estaria, assim, comprovado que esses pagamentos foram efetivamente realizados a título de PLR regularmente estruturados nos moldes preconizados pela Constituição Federal (art. 7º, inciso XI) e pela Lei nº 10.101/2000 e nos termos do acordo coletivo pactuado com o sindicato dos empregados e com a comissão de negociação do PLR dos seus funcionários e que, portanto, estariam livres da incidência da contribuição previdenciária.

A DRJ, às fls. 207/219 dos autos, julgou procedente o lançamento, conforme acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005

LANÇAMENTO FISCAL: Ato administrativo emitido de acordo com o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e no artigo 37 da Lei nº 8.212/91 com as alterações da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008 - DOU de 04/12/2008.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA - 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, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade

Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173 I do CTN.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÕES LEGAIS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Os pagamentos de verbas em desacordo com as hipóteses taxativas de sua exclusão integram o salário de contribuição e sobre estes valores incidem as contribuições sociais. Artigo 28, I c/c § 9º, letra “j”, da Lei 8.212/91 e art. 214, § 9º, X do Decreto 3.048/99.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Nas razões do voto do referido julgamento, rebateu, uma a uma, as alegações do RECORRENTE, mantendo o lançamento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 15/12/2010, conforme faz prova o “Aviso de Recebimento” de fl. 222, apresentou o recurso voluntário de fls. 227/237 em 13/01/2011.

Em suas razões de recurso, a RECORRENTE alegou, em síntese, o seguinte:

- a reunião do vertente processo com os processos nºs 19515.006336/2009-51 e 19515.006338/2009-40, nos termos do art. 9º, parágrafo 1º, do Decreto 70.235/72, por expressarem exigências relativas ao mesmo sujeito passivo decorrentes dos mesmos fatos e dependentes dos mesmos elemento de prova;

- a decadência do direito de efetuar o lançamento referente as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos efetuados em fevereiro de 2004 a título de PLR, tendo em vista que, ocorrido o fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos efetuados em fevereiro de 2004 e tendo a autuada promovido o pagamento a título de contribuição previdenciária relativo a esse período, antecipadamente, sem exame, prévio da autoridade administrativa e sem considerar os valores auçados na base, de cálculo do tributo, tinha a administração o prazo de cinco anos para pronunciar-se, sob pena de considerar-se homologado o lançamento assim efetuado e extinto o crédito, nos termos do art. 150, §4º, do CTN;

- afirma que o auto de Infração somente foi lavrado, com ciência da autuada em 23 de dezembro de 2009, quando já decorridos os cinco anos previstos no CTN, sem qualquer pronunciamento do fisco;

- alega que a decisão da DRJ, a despeito de afirmar que a RECORRENTE não atendeu a todos os ditames inseridos na Lei nº 10.101/00, não identifica o requisito desatendido, limitando-se a genericamente afirmar a necessidade de atendimento aos requisitos legais que autorizam a desoneração dos pagamentos de PLR e o não atendimento desses requisitos pela RECORRENTE;

- sobre os pagamentos de PLR, afirma que foram atendidos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/00. No seu entendimento, a cláusula décima dos respectivos ACORDOS SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS RESULTADOS DA EMPRESA - PPR não deixa dúvida alguma do que restou convencionado entre a empresa e o Sindicato dos empregados, vale dizer: “atrelada ao cumprimento individual de metas estabelecidas pelas partes e garantido como mínimo o salário nominal, o pagamento de uma remuneração variável será quitada como PPR e se enquadra nas demais condições previstas no Acordo”;

- Afirma que esse acordo celebrado com (1) o sindicato dos empregados e (2) com a comissão de negociação dos empregados, aprova o procedimento adotado pela autuada de estabelecer metas e valores diferenciados para os funcionários enquadrados no grupo salarial 34 e acima (coordenadores, gerentes e diretores), em razão das responsabilidades profissionais por eles assumidas em busca de produtividade almejada;

- No seu entendimento, esse procedimento encontra legítimo amparo na legislação reguladora da matéria, como facultado no parágrafo 3º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2.000;

- com efeito, como, foi constatado pela fiscalização, a RECORRENTE: (i) celebrou para os anos de 2003 e 2004 acordo sobre participação nos resultados da empresa com o sindicato dos empregados e com a comissão de negociação do PLR dos seus funcionários; (ii) pactuou previamente com os empregados programas de metas, resultados e prazos, tanto para os funcionários enquadrados nos grupos salariais abaixo de 34 como para os funcionários enquadrados nos grupos salariais 34 e acima; e (iii) os pagamentos foram realizados em periodicidade superior a um semestre e civil e não mais de duas vezes no mesmo ano civil;

- as planilhas de avaliação das metas estabelecidas para os funcionários listados pelo agente fiscal comprovam terem sido ajustadas metas de verificação objetivas. Não houve “adoção de critérios de índole subjetivas” como afirmado na r. decisão recorrida;

- Assim, não pode haver dúvida plausível de que os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados aos funcionários enquadrados no GS 34 e acima são efetivamente pagamentos a esse título, regularmente estruturados nos moldes preconizados pela Constituição Federal (art. 7º, inciso XI) e pela Lei nº 10.101/2000 e nos termos do acordo coletivo pactuado com o Sindicato dos empregados e com a comissão de negociação do PLR dos seus funcionários, livres, portanto, da incidência da contribuição previdenciária.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Da reunião dos processos que tiveram origem no mesmo fato gerador.

Inicialmente, a RECORRENTE solicita que o presente feito seja reunido aos processos de nº 19515.006336/2009-51 (DEBCAD 37.206.578-3 – AI 68) e nº 19515.006338/2009-40 (DEBCAD 37.206.580-5 – contribuição para Terceiros), pois estes tiveram origem nos mesmos fatos objeto do processo ora analisado.

Neste sentido, necessário informar ao RECORRENTE que o julgamento dos três processos está sendo realizado em conjunto, na medida em que a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 08/06/2011, quando da apreciação do processo de nº 19515.006336/2009-51, proferiu Resolução nº 2302-000.102 determinando que mencionado processo fosse julgado conjuntamente com o presente feito. Posteriormente, em 03/07/2015, os três processos foram apensados para julgamento em conjunto.

Da decadência parcial.

A RECORRENTE defende a aplicação da decadência, com fulcro no artigo 150 §4º, do CTN, em relação aos créditos do período de 02/2004, já que houve o pagamento antecipado da contribuição previdenciária relativa ao mencionado período, restando extemporâneo o lançamento realizado em 12/2009.

Neste ponto, entendo que assiste razão à RECORRENTE. É que para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o

pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão do STJ acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No caso concreto, não há no Relatório do Auto de Infração qualquer indicação de que a RECORRENTE teria agido com dolo, fraude ou simulação a ensejar a aplicação do art. 173, I, do CTN.

No que diz respeito ao pagamento das contribuições patronais relativas ao período de 02/2004, é notório que a RECORRENTE promoveu o recolhimento parcial de tal exação, pois o presente lançamento diz respeito às “*diferenças apuradas entre os valores declarados pela empresa; em folhas de pagamento de PLR (...) e os salários nominais de funcionários*” (fl. 15). Ou seja, houve, ao menos, o recolhimento das contribuições sobre os salários nominais dos funcionários na competência de 02/2004, o que atrai a regra do art. 150, §4º, do CTN, para a aplicação do prazo decadencial.

Neste sentido é o teor da Súmula nº 99 do CARF:

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.

Então, no presente caso, débitos referentes a fatos geradores ocorridos no período de 02/2004 poderiam ser lançados até 02/2009. Ocorre que a RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 23/12/2009 (fl. 02). Portanto, ocorreu a decadência relativa ao lançamento das contribuições previdenciárias do período de 02/2004.

MÉRITO

Contribuições Previdenciárias sobre PLR.

Conforme exposto no relatório acima, o presente lançamento refere-se a contribuição patronal e RAT devidas pela RECORRENTE, calculadas sobre as diferenças apuradas entre os valores declarados pela empresa, em folhas de pagamento de PLR, e os salários nominais de funcionários. Tal diferença não foi declarada em GFIP.

A autoridade lançadora verificou que a RECORRENTE remunerou os funcionários identificados pela fiscalização (fls. 40/41) com valores bem superiores aos seus salários nominais, e que tal fato transgrediu o disposto na cláusula terceira dos acordos sobre participação dos trabalhadores nos resultados da empresa-PPR referente aos anos 2004 e 2005 (fls. 46/54). Referida cláusula possui o seguinte teor:

“CLÁUSULA TERCEIRA

Para efeito do pagamento do Valor da Participação serão adotados os seguintes critérios:

O valor da participação será equivalente a um salário nominal quando atingido 100% (cem por cento) das metas e, no caso de superadas as metas em percentual superior aos 100% (cem por cento), o valor da participação poderá, como limite máximo, ser acrescido em até mais 20% (vinte por cento).”

A RECORRENTE argumenta que o valor superior de PLR pago aos funcionários verificado na autuação obedeceu ao que determina a Lei nº 10.101/2000. No seu entendimento, a cláusula décima dos respectivos acordos sobre participação nos resultados permite o estabelecimento de metas e valores diferenciados para os funcionários enquadrados no grupo salarial 34 e acima (coordenadores, gerentes e diretores) e que este procedimento encontra legítimo amparo no art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/2000. A mencionada cláusula décima do Acordo possui a seguinte redação:

“CLÁUSULA DÉCIMA

A empresa, a seu critério e, sem prejuízo dos valores, previstos no presente Acordo, poderá definir modalidade diferente de Participação nos Resultados para os empregados enquadrados no sistema Hay-GS (grupo salarial) 34 em diante, como facultado no parágrafo terceiro do artigo terceiro, da Lei nº 10.101/2.000, garantindo, como mínimo a parcela estabelecida na cláusula terceira deste Acordo e atrelada ao cumprimento individual de meta estabelecida pelas partes e cujo pagamento desta remuneração variável quitada como PPR se enquadra nas demais condições previstas no ACORDO COLETIVO DE TRABALHO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS RESULTADOS DA EMPRESA - PPR.”

Por sua vez, o art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/2000 prevê o seguinte:

“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 o princípio da habitualidade.

(...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser

compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.”

No caso concreto, entendo que não deve prosperar os argumentos da RECORRENTE. Verifico que o art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/2000 não dá permissão para que a contribuinte estabeleça modalidades diferentes de participação no resultado com outros grupos de funcionários sem a presença de regras claras e objetivas deste “novo” plano de participação que engloba o grupo salarial 34 em diante.

Uma coisa é estabelecer metas diferenciadas para cada tipo de empregado, outra é utilizar regras distintas, não previstas em Acordo Coletivo, para distribuição do lucro entre os diferentes funcionários.

Ora, o ACORDO COLETIVO DE TRABALHO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS RESULTADOS DA EMPRESA - PPR possui uma regra clara e objetiva a respeito do valor máximo que pode ser distribuído à título de PPR: ele estabelece na sua cláusula terceira que o valor da participação será equivalente a um salário nominal quando atingido 100% (cem por cento) das metas e, caso superadas as metas, o valor da participação poderá ser acrescido em até 20% (vinte por cento). Ou seja, o teto do valor pago a título do PPR poderia atingir o montante máximo de 1,2 vezes o salário nominal.

Por outro lado, a cláusula décima do respectivo Acordo não possui regras claras sobre os valores a ser distribuído aos funcionários enquadrados no grupo salarial 34 e acima, informando que o valor mínimo seria aquele estabelecido na cláusula terceira. A ausência de regra não pode ser entendida como uma liberdade para o empregador distribuir qualquer valor ao funcionário enquadrado no grupo salarial superior.

Na realidade, o art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/2000 permite que os pagamentos efetuados em decorrência de outros planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa (ou seja, por liberalidade desta), sejam compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados (que se enquadrem nos termos da Lei nº 10.101/2000). Ou seja, referido dispositivo trata da possibilidade de a empresa “englobar” em um plano de PLR, por ela elaborado espontaneamente, alguma obrigação assumida através de acordo ou convenção coletivas atinentes à PLR.

Não havendo, nos autos, as regras claras e objetivas de Acordo Coletivo que demonstre como e em que condições um funcionário possa receber valor de PLR acima daquele estabelecido pelos acordos sobre participação resultados da empresa-PPR (fls. 46/54), deve-se entender que os valores pagos em excesso decorrem de outros planos de participação nos lucros ou resultados mantidos espontaneamente pela RECORRENTE (sem conter as regras da Lei nº 10.101/2000), e que estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

Portanto, o valor pago em excesso ao que dispõe as regras do Acordo celebrado pela RECORRENTE deve sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, justamente pela ausência de regras claras e objetivas, o que deve ser encarado como uma subjetividade da RECORRENTE.

No caso concreto, em relação ao período de 02/2005 (não atingido pela decadência), a autoridade fiscal elaborou a planilha de fl. 41 contendo as seguintes informações:

PAGAMENTO DE PLR EM 2005 - EM VALORES SUPERIORES AO SALARIO NOMINAL

EMPREGADO	CODIGO FUNCIONARIO	FEV/05	SALARIO NOMINAL	PROPORÇÃO PLR/SAL.NOM.	DIVERG.
ANTONIO J FERREIRA CUSTODIO	002003129	84.740,00	19.000,00	4,5	65.740,00
CELIA MARIA CHRISTOFOLINI PICON	002006069	159.600,00	30.000,00	5,3	129.600,00
JORGE JULIANO DE OLIVEIRA	002006033	32.547,98	11.729,00	2,8	20.818,98
JOSE LUIZ GIMENES CAIAFA	002005791	20.694,00	10.347,00	2,0	10.347,00
MARCIO AUGUSTO RAIMUNDO	002006125	18.582,45	8.643,00	2,2	9.939,45
TOTAL					236.445,43

Verifica-se, de fato, que alguns funcionários receberam valores de PLR acima do limite máximo estabelecido pelo Acordo Coletivo. Tais valores devem sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, pois são decorrentes de outros planos espontâneos de participação no resultado.

Por outro lado, a autoridade preparadora deve compensar a divergência apontada para o grupo de funcionários acima descritos com o valor máximo do PLR que poderia ser pago em decorrência do Acordo Coletivo de fls. 51/54, qual seja: um salário nominal quando atingido 100% (cem por cento) das metas e, caso superadas as metas, o valor da participação poderá ser acrescido em até 20% (vinte por cento); visto que esse valor não integra a remuneração do funcionário e, portanto, não sofre a incidência das contribuições previdenciárias.

De logo, verifica-se que os valores de PLR que superam o montante máximo de 1,2 vezes o salário nominal (acima de 2,2 da proporção indicada na tabela acima) devem sofrer a incidência das contribuições previdenciárias.

Aplicação da multa. Retroatividade benigna

A Lei nº 11.941/09 revogou o art. 32, §§ 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.212/91 e inseriu nesta mesma lei os artigos 32-A e 35-A:

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

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

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

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia

seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento..

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

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

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

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

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

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

(...)

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.

Com o advento da Lei nº 11.941/09, o artigo 35 da Lei 8.212/91 passou a prever que, nos casos em que se trate de tributo lançado e recolhido em atraso (sem lançamento de ofício), a multa observará o art. 61 da Lei nº 9430/96 (0,33% por dia, limitada a 20%).

Por outro lado, nos casos de tributos cujo lançamento ocorreu de ofício, deve ser aplicado o comando legal do art. 44 da mesma Lei nº 9.430/96, conforme determina o art. 35-A (multa de ofício a partir de 75%).

Ademais, no caso de o lançamento de ofício apenas relativo a obrigação acessória da entrega da GFIP, passou a ser adotada a multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, nos casos em que não há a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal.

Como o presente caso tem por objeto lançamento de ofício, é passível de aplicação o art. 44 Lei nº 9430/96, o qual possui a seguinte redação:

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;

Tal regra pode ser aplicada ao presente caso em razão do que prevê o art. 106, II, "c" do CTN, abaixo transcrito:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

A despeito da autoridade lançadora, no momento da autuação, ter realizado a comparação entre as penalidades anterior e a posterior às alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009 para a escolha da multa a ser aplicada ao presente caso, de forma a atender possível retroatividade benigna estabelecida pelo art. 106, II, "c" do CTN, verifico que tal comparação deve novamente ser realizada em conjunto com todos os processos que envolvem a autuação, quais sejam: processo nº 19515.006337/2009-03 (DEBCAD 37.206.579-1 – contribuição empresa e RAT); processo nº 19515.006336/2009-51 (DEBCAD 37.206.578-3 – AI 68); e nº 19515.006338/2009-40 (DEBCAD 37.206.580-5 – contribuição para Terceiros).

Quando da autuação, a autoridade lançadora verificou que a multa anterior à Lei nº 11.941/2009 seria mais benéfica ao RECORRENTE (fl. 43). Portanto, a aplicação da multa ao presente caso regeu-se pelas normas vigentes à época do fato gerador, sendo aplicada: (i) a multa de mora estabelecida pelo art. 35 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela Lei nº 9.786/99 que, naquele momento, correspondia ao percentual de 24% pois estava dentro do período de até quinze dias do recebimento da notificação, sobre a obrigação principal (DEBCADs 37.206.579-1 e 37.206.580-5); e (ii) multa pelo descumprimento de obrigação acessória (DEBCAD 37.206.578-3 – AI 68).

Contudo, é importante observar que tal penalidade aplicada para débitos inseridos em notificações de lançamentos eram sancionadas com a multa variável entre 24% a 100%, dependendo da fase processual do débito, nos termos da antiga redação do art. 35, II e III, da Lei nº 8.212/91.

Sendo assim, em obediência ao artigo 106, II, do CTN, deve-se verificar em cada período, qual a multa menos onerosa à RECORRENTE: se a atual multa de 75%, nos termos do art. 35-A da mesma Lei nº 8.212/91, ou a prevista antes, representada pelo somatório da penalidade do art. 32, §§ 4º, 5º e 6º (objeto do processo nº 19515.006336/2009-51 – DEBCAD 37.206.578-3 – AI 68) com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à Lei nº 11.941/09 (objeto dos DEBCADs 37.206.579-1 e 37.206.580-5), na forma estabelecida pelo art. 476-A, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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.

Aplicação da multa em relação ao período no qual as obrigações principais foram consideradas decadentes (02/2004). Retroatividade benigna.

Conforme exposto, no presente voto, o lançamento relativo às contribuições previdenciárias do período de 02/2004 (obrigações principais) deve ser extinto, pois atingido pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Por outro lado, entendo que a decadência relativa às obrigações principais do período 02/2004 não atinge o débito do mesmo período objeto do DEBCAD 37.206.578-3, (processo nº 19515.006336/2009-51 – AI 68), uma vez que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN.

Tal particularidade cria uma situação ímpar no presente caso, em que é preciso averiguar qual a multa mais benéfica à RECORRENTE: se a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941/09.

Para o período de 02/2005, em que não houve decadência do crédito principal, a comparação é mais simples, pois basta observar o inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

No entanto, o mesmo não ocorre em relação ao período de 02/2004, pois o crédito principal foi atingido pela decadência. Neste caso, não há que se falar em multa sobre obrigação principal, visto que esta não existe. Sendo assim, entendo que a solução seria tratar o caso do período 02/2004 como uma multa isolada aplicada sem a cobrança da obrigação principal, o que converge para a observância do art. 476-A, §1º, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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.

Portanto, no que diz respeito ao período 02/2004, tendo em vista que somente permaneceu a cobrança da obrigação principal, a escolha da multa mais benéfica deve resultar da comparação entre a multa prevista nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941/09 com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, haja vista a extinção da obrigação principal pela decadência.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para: (i) reconhecer a decadência relativa ao lançamento das contribuições previdenciárias do período de 02/2004; (ii) manter parcialmente a cobrança das contribuições relativas ao período de 02/2005, devendo a autoridade preparadora compensar os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, nos termos do voto do Relator; e (iii) em relação à multa, determinar que a autoridade preparadora aplique, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Assinado digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Processo nº 19515.006337/2009-03
Acórdão n.º **2201-003.499**

S2-C2T1
Fl. 271
