



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

Processo nº 19515.006373/2008-88
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.478 – 2ª Turma
Sessão de 31 de janeiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HAY DO BRASIL CONSULTORES LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2000 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. PERIODICIDADE. PACTO PRÉVIO.

O não cumprimento dos requisitos formais e temporais previstos nos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000 implica na incidência da contribuição sobre os valores pagos pela empresa aos seus empregados a título de PLR.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe deu provimento parcial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula

Fernandes, Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (DEBCAD 37.167.098-5) para a cobrança de créditos, no período de 02/2004 a 12/2005, referente a contribuições devidas por terceiros e não recolhidas nos prazos legais, em razão de valores pagos a segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados em desacordo com as regras da lei nº 10.101/00.

Nos termos do relatório fiscal de e-fls 23, as infrações foram assim caracterizadas:

6.2. Os fatos geradores das contribuições ocorreram com o pagamento de valores classificados como Participação nos Lucros (esses valores encontram-se no "Relatório de Lançamentos — RL"), mas sem possuir as premissas básicas, previstas na Lei nº 10.101. A legitimidade dos Acordos Coletivos depende da observância dos requisitos formais e essenciais exigidos pela lei.

6.3. Citam-se, a seguir, os pontos que esta fiscalização entendeu não estarem de acordo com as exigências previstas na Lei acima transcrita:

6.4. Regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas: *dos Acordos Coletivos não constam as metas a serem atingidas. Sejam quais forem as metas, deveriam estar claramente expressas. Mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Dos Acordos Coletivos também não constam as formas de apuração dos resultados referentes às metas inicialmente definidas, uma vez que também não existem metas a serem atingidas.*

...

6.5. Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente: confrontando-se os “Acordos para Programa de Participação nos Resultados” com os pagamentos efetuados, vistos nas folhas de pagamento entregues pela sociedade, as datas dos referidos acordos são posteriores aos pagamentos efetuados a título de PLR (ou PPR), indicando que, se houve uma negociação entre a comissão e a empresa, o fato já estaria consumado. As metas referem-se ao ano fiscal (até setembro), enquanto os acordos foram assinados em novembro ou dezembro:

6.5.1. O “Acordo para Programa de Participação nos Resultados” referente ao ano fiscal de 2004 (01.10.03 a 30.09.04) apresenta a data de 02/12/2004, mas seu registro no sindicato não apresenta data;

6.5.2 O “Acordo para Programa de Participação nos Resultados” referente ao o ano fiscal de 2005 (01.10.04 a 30.09.05) apresenta a data de 01/11/2005, mas seu registro no sindicato não apresenta data.

...

6.6. As datas do efetivo pagamento não são as mesmas constantes dos Acordos Coletivos: como pode ser observado nas folhas de pagamento entregues pela sociedade e constantes do Anexo A do AI de DEBCAD nº 37.167.097-7 (Processo 19515.006372/2008-33):

6.6.1. O acordo referente a 2004 não dita data de pagamento

"parágrafo terceiro:

O pagamento será efetuado com base no salário vigente de setembro de 2004, após a conclusão dos relatórios de auditoria nos resultados da Hay que compreende o período de outubro a setembro de cada ano, a responsabilidade pela elaboração deste relatório será de uma empresa de auditoria independente.

6.6.2. Diz o acordo referente a 2005:

CLÁUSULA QUINTA: DA PERIODICIDADE DO PAGAMENTO

O pagamento do Programa de Participação nos Resultados (PPR), relativa ao exercício de compreendido entre 01.10.2004 a 30.09.2005, será efetuado até o último dia útil do mês de dezembro de 2005, após a conclusão dos relatórios de auditoria nos resultados da HAY.

...

6.7. Periodicidade dos pagamentos: O adiantamento ou pagamento a título de participação nos lucros poderá ocorrer no máximo duas vezes no ano civil, no mesmo ou em distinto semestre civil.

...

Pela folha de pagamento entregue pela empresa, verificou-se, conforme tabela abaixo, que alguns funcionários receberam o pagamento em periodicidade superior a duas vezes no mesmo ano civil.

Contribuinte apresentou impugnação suscitando preliminares de 'incongruências materiais' no auto de infração, ilegitimidade ativa e prescrição. No mérito defende a busca da verdade material, afirmando que foram cumpridas todos os requisitos da Lei nº 10.101/00; a impossibilidade de cobrança da Contribuição para pessoas jurídicas diferentes do órgão fiscalizado e a inaplicabilidade da taxa SELIC.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (e-fls. 149) manteve o lançamento em sua integralidade. No que tange a PLR os fundamentos que levaram a sua descaracterização foram: **i)** inexistência de metas e critérios de aferição, **ii)** os pagamento das parcelas aos trabalhadores foi realizado em data anterior a assinatura do acordo e **iii)** pagamento de mais de uma parcela no mesmo semestre civil.

Foi interposto Recurso Voluntário juntado às e-fls. 177 e seguintes onde foram reiterados os argumentos de defesa.

A 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, por meio do acórdão nº 2403-001.829, por maioria de votos, decidiu dar provimento parcial ao recurso, para: **(i)** excluir do lançamento efetuado os pagamentos feitos a segurados a título de PLR que estão em conformidade com a legislação no tocante à periodicidade, conforme o disposto no art. 3º, § 2º da Lei 10.101/2000 (no primeiro pagamento de cada semestre civil) e **(ii)** recalcular a multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91, com prevalência do valor mais benéfico ao contribuinte. O acórdão, na parte que nos interessa, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005

...

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO PLR REGRAS CLARAS E OBJETIVAS REQUISITOS PREVISTOS NA LEI 10.101/2000 LIBERDADE PARA FIXAÇÃO DE CRITÉRIOS E CONDIÇÕES POR MEIO DE NEGOCIAÇÕES

A jurisprudência do CARF, nos dizeres de Elias Sampaio Freire (Freire, Elias Sampaio. A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições previdenciárias. In Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Freire, Elias Sampaio. Peixoto, Marcelo Magalhães (coords). São Paulo: MP Ed., 2012. p. 9.) aponta no sentido de que a Lei 10.101/2000 não traz regras detalhadas, justamente porque privilegia a participação dos empregados, seja indiretamente por intermédio dos respectivos sindicatos, seja diretamente por intermédio de comissão escolhida por eles,

dando-lhes liberdade para fixarem critérios e condições por meio de negociação. Ademais, nem poderia a autoridade fiscal criar critérios subjetivos no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, caput, da Constituição Federal.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO ACRÉSCIMOS LEGAIS JUROS E MULTA DE MORA ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

...

Recurso Voluntário Provido em Parte

Intimada a Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração visando sanar omissão do julgado no que tange a apreciação do tema "ausência de pacto prévio" e obscuridade quanto ao dispositivo da decisão que mencionou entendimento minoritário relativo a incidência da contribuição previdenciárias sobre os pagamentos que excederam a 150% o salário do empregado. Os embargos foram rejeitados nos termos do despacho de e-fls. 308/316.

Tempestivamente a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial que foi recebido para rediscussão das seguintes matérias:

- a)** impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de PLR sem observância da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.101/2000;
- b)** impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de PLR antes da celebração do acordo coletivo, eis que ausente prévia negociação;
- c)** aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Considerando a Resolução nº 9202-000.112 proferida nos autos nº 19515.006374/2008-22, o presente processo foi redistribuído a esta Relatora para julgamento em conjunto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, reiterando o respectivo despacho de admissibilidade, dele conheço.

Nos termos do relatório cabe a este Colegiado o enfrentamento dos seguintes temas:

- a) PLR - periodicidade dos pagamentos,
- b) PLR - pacto prévio, e
- c) Da Multa - retroatividade benigna e Lei nº 11.941/09.

Vejamos:

Da Periodicidade:

No que tange ao pedido de exclusão da base de cálculo da Contribuição Previdenciária dos valores pagos aos empregados a título de PLR, o acórdão recorrido interpretando a redação do art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/00 vigente na data do fato gerador, considerou como válido para fins de não incidência da tributação os primeiros pagamentos de cada semestre civil, pois teriam observado a periodicidade legal.

Destaca-se que, considerando a matéria devolvida, não se discute mais a natureza dos pagamentos, se esses seriam meros adiantamentos de PLR, se seriam decorrentes de acordos celebrados nos anos anteriores, entre outros pontos.

A Lei nº 10.101/00 ao disciplinar a participação dos trabalhadores nos lucros, ou resultados da empresa, trouxe a vedação, em seu art. 3º, § 2º, ao pagamento destes valores em periodicidade inferior a 6 (seis) meses, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil:

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.

...

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

Meu entendimento é que essa redação antiga do §2º do art. 3º requeria uma interpretação conjunta, ou seja, a Lei nº 10.101/00 vedava o pagamento de PLR mais duas vezes no ano e com periodicidade inferior a um semestre civil, essas condições eram cumulativas.

O Superior Tribunal de Justiça, valendo citar acórdão da lavra do Ministro Humberto Martins relativo ao AgRg no REsp 1381374 / RJ, sempre defendeu a necessidade de se observar a semestralidade, vejamos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 3º, § 2º, DA LEI 10.101/2000. IMPOSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OU RESULTADOS EM PERIODICIDADE INFERIOR A 6 (SEIS) MESES. PRECEDENTES.

1. Não ocorre violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Nas razões de recurso especial adesivo, a insurgência se firmou contra a parte do acórdão regional que manteve a incidência da contribuição previdenciária nos meses de fevereiro de 1999 e julho de 2000, sem observância da faculdade legal inserida no artigo 3º, § 2º, da Lei n. 10.101/2000 que permite o pagamento de participação nos lucros a cada semestre civil ou duas vezes ao ano.

3. A Segunda Turma firmou orientação no sentido de que as empresas não se submetem à contribuição previdenciária, desde que a referida distribuição seja realizada na forma da lei, ficando consignado que o "art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou o critério básico, no que interessa à demanda, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a 6 (seis) meses." (REsp 496949/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25.8.2009, DJe 31.8.2009).

4. A Corte regional decidiu em conformidade com precedente do Superior Tribunal de Justiça, pois somente escapam da tributação os pagamentos que guardam entre si pelo menos seis meses de distância, interregno que não ocorreu no presente caso, em que os pagamentos foram realizados em setembro de 1998, julho de 1999 e fevereiro de 2000.

Observando ainda a norma construída a partir da citada redação art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/00, temos que a intenção do legislador era não permitir o pagamento de parcelas de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano

civil sob pena de caracterizar remuneração. Entretanto, não depreendo do dispositivo a determinação de que o descumprimento da condição teria o condão de invalidar todo o programa criado pela empresa, a opção do legislador no meu entender se restringiu a considerar como remuneração as parcelas pagas em desacordo com as regras.

No caso dos autos, considerando que a referida irregularidade somente foi verificada em relação a pagamentos feitos a alguns funcionários, estaríamos falando na incidência da contribuição previdenciária apenas em relação as seguintes parcelas mencionadas às fls. 07 do Relatório Fiscal:

Ano civil de 2004		
Dez-04	Cláudio José Coffini	R\$ 42.000,00

Ano civil de 2005		
Abr-05	Cláudio José Coffini	R\$ 30.800,00
Dez-05	Cláudio José Coffini	R\$ 7.700,00
Mar-05	Rolando Pedro Pelliccia	R\$ 4.827,59
Abr-05	Rolando Pedro Pelliccia	R\$ 4.827,59
Mai-05	Rolando Pedro Pelliccia	R\$ 4.827,59
Jun-05	Rolando Pedro Pelliccia	R\$ 4.827,59
Dez-05	Rolando Pedro Pelliccia	R\$ 1.689,64
Dez-05	Thais Cunha Oliveira e Silva	R\$ 24.375,00

Assim, adotando a interpretação acima exposta, escapariam da incidência da Contribuição Previdenciária os dois pagamentos que guardassem entre si o intervalo mínimo de seis meses.

Do Pacto Prévio:

Superada a irregularidade acima apontada - periodicidade dos pagamentos, passamos a análise da segunda divergência - inexistência de pacto prévio.

Quanto a este ponto se faz necessário esclarecer que o acórdão recorrido deixou de se manifestar sobre o tema sob o entendimento que esse não teria sido abordado pelo contribuinte em Recurso Voluntário, fato que levou a rejeição dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional e poderia nos levar ao entendimento de que já teríamos o trânsito em julgado da matéria e consequente manutenção do lançamento, haja vista que a inexistência de pacto prévio foi fundamento que por si só levou a Delegacia de Julgamento do a descaracteriza o Programa de PLR da empresa.

Entretanto, analisando o Recurso Voluntário (e-fls 177 e seguintes) percebemos que os aspectos relativos ao pacto prévio foram enfrentados pelo contribuinte conjuntamente com os argumentações trazidas no tópico "a.1) Da 'ausência de metas claras e objetivas'".

A Recorrente afirma: *"cabe registrar que não houve sequer celebração de acordo coletivo prévio ao pagamento das verbas efetivadas a título de PLR. Ora, não se pode admitir que os pagamentos realizados antes mesmos do fechamento das negociações sejam livres da incidência das contribuições previdenciárias, eis que as verbas pagas a título de PLR devem estar, por força do que dispõe a Lei nº 10.101/2000, vinculadas aos termos da negociação entabulada entre as partes. Por fim, não se pode perder de vista que tal atitude*

impede os funcionários de terem conhecimento prévio a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação".

O direito do trabalhador à participação nos lucros e resultados da empresa está previsto no art. 7º, XI da Constituição Federal que expressamente afasta tais verbas do conceito de remuneração condicionado no entanto tal classificação aos requisitos de lei específica. No entender do STF temos uma norma constitucional de eficácia limitada, e que nos casos de relação de emprego, somente a partir da Medida Provisória (MP) nº 794, de 29 de dezembro de 1994, convertida posteriormente na Lei nº 10.101/00, passou-se a admitir exclusão de tais verbas do conceito de salário de contribuição nos termos do art. 28, §9º, j da Lei nº 8.212/91.

Importante ter em mente que o objetivo primordial da PLR é a integração entre o capital e trabalho, permitindo que o empregado participe do resultado da atividade econômica da empresa. Tanto é assim que a Lei 10.101/00, nos dizeres de Alessandro Mendes Cardoso (2017: Estudos de Custeio Previdenciário, p. 22), *"foi bastante sucinta ao regulamentar a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), no claro intuito de permitir que as partes, respeitados certos parâmetros, tenham liberdade de definir o plano mais compatível com sua realidade e os seus interesses"*. Essa liberdade negocial foi recentemente reconhecida com as alterações promovidas na CLT pela Reforma Trabalhista valendo citar a redação do art. 611-A o qual prevê que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa.

Assim, partindo-se da premissa de que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, somente nos casos em que restar demonstrado abuso que leve a sua descaracterização, será possível admitir a incidência da Contribuição Previdenciária.

A Lei 10.101/2000, no meu entender, possui como objetivo defender os interesses do empregado no que tange a negociação do plano de PLR, tanto é assim que em alguns casos trazem imposições que devem ser observadas. É o caso de o acordo ser celebrado com a presença de representantes dos empregados, vedando assim a instituição de regras unilaterais; o acordo deve trazer regras claras e objetivas de livre eleição pelas partes já que os incisos do §1º do art. 2º são meras sugestões.

Considerando que o objeto da PLR é exatamente a integração entre capital e trabalho e considerando que para tanto sua função é incentivar os colaboradores a comprometer-se cada vez mais com os objetivos da empresa gerando melhores resultados, é decorrência lógica o raciocínio de que as regras devem ser conhecidas previamente entre as partes.

A Lei 10.101/2000 não traz qual o prazo para fixação dessas regras. Entretanto, devemos lembrar que o citado §1º define que além das regras claras, os instrumentos decorrentes da negociação deverão trazer mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. Esse importante requisito material do Plano de PLR viabiliza que o empregado acompanhe a concretização do acordo e tenha condições de avaliar se terá direito à PLR e em qual montante.

Diante disto, considerando a ausência de previsão normativa da lei regulamentadora quanto ao aspecto temporal, e para não restringir direito previsto constitucionalmente, nos parece razoável aceitar como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, desde que haja nos autos comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas - como ocorre na repetição de planos padrões ao longo dos anos. Até o pagamento, nestas circunstâncias, o empregado poderá questionar os critérios eleitos e eventualmente solicitar a revisão do plano.

Ocorre que no caso concreto, nos termos em que observado pelo fiscal, o pagamento das parcelas aos respectivos trabalhadores se deu em data anterior a assinatura dos acordos de participação entre as partes. Vale destacar ainda o agravante de as comissões de empregados somente terem sido constituídas nas mesmas datas de assinatura dos termos, o que afasta, no meu entendimento, o argumento de que as negociações teriam se iniciado antes formalização dos respectivos programas.

Destaco que para o plano relativo ao ano fiscal de 2004, nos termos do seu parágrafo terceiro o pagamento somente poderia ser realizado após setembro de 2004 já que condicionado conclusão de relatório de auditoria da empresa que consideraria o período de outubro a setembro de cada ano, e no acordo relativo ao ano de 2005 a cláusula quinta previa que o pagamento das verbas seria até o último dia útil do mês de dezembro de 2005.

Contra a imputação feita no item 6.5 do Relatório Fiscal o contribuinte não apresentou qualquer ressalta, limitando-se a afirmar que as metas eram claras e de conhecimento prévio de todos os funcionários. Vale destacar a constatação do fiscal:

6.5. Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente: confrontando-se os “Acordos para Programa de Participação nos Resultados” com os pagamentos efetuados, vistos nas folhas de pagamento entregues pela sociedade, as datas dos referidos acordos são posteriores aos pagamentos efetuados a título de PLR (ou PPR), indicando que, se houve uma negociação entre a comissão e a empresa, o fato já estaria consumado. As metas referem-se ao ano fiscal (até setembro), enquanto os acordos foram assinados em novembro ou dezembro:

6.5.1. O “Acordo para Programa de Participação nos Resultados” referente ao **ano fiscal de 2004** (01.10.03 a 30.09.04) apresenta a data de 02/12/2004, mas seu registro no sindicato não apresenta data;

6.5.2 O “Acordo para Programa de Participação nos Resultados” referente ao o **ano fiscal de 2005** (01.10.04 a 30.09.05) apresenta a data de 01/11/2005, mas seu registro no sindicato não apresenta data.

Assim, partindo-se da premissa de que os pagamentos das verbas aos trabalhadores a título de PLR se deu em data anterior a assinatura dos respectivos programas e consequentemente em data anterior inclusive às previstas nos acordos apresentados (fato não impugnado pelo contribuinte) e ainda a ausência de demonstração da existência de discussão prévia das regras, deve-se acolher as razões da Recorrente devendo o lançamento ser mantido com base nesse fundamento.

Vale destacar, quanto às matérias acima discutidas que a maioria deste Colegiado tem o entendimento de que o pagamento de mais de duas parcelas a título de PLR no mesmo ano civil ou o não cumprimento da periodicidade dos 6 meses descaracteriza - em relação aos trabalhadores favorecidos - todo o plano de participação, destacamos ainda o entendimento de que a existência de metas claras e objetivas pressupõe, invariavelmente, a assinatura do termo pelas partes em data anterior ao respectivo período de vigência.

Da Multa:

No que tange a controvérsia relacionado às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo, a solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto proferido no Acórdão nº 9202-004.000:

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

correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No presente caso, conforme consta do relatório, a multa aplicada ocorreu nos termos da Lei nº 8.212/91, art. 35A, c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, ambos com redação da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, por ser considerada mais favorável.

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

Sobre o assunto foi editada a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

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

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº

11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

Em face ao exposto, voto por determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, para reconhecer a incidência da contribuição previdenciária relativa aos valores pagos a título de PLR e determinar que a multa aplicada seja calculada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri