



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

Processo nº	19515.006374/2008-22
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9202-006.479 – 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: 01/12/2003 a 31/08/2008

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Deve ser conhecido o Recurso Especial da Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. PERIODICIDADE. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

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, CONVETIDA 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, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento parcial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, 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 37.200.177-7) para a cobrança de créditos, no período de 02/2004 a 12/2005, referente a contribuições devidas e não recolhidas nos prazos legais, parte segurado, sem razão de valores pagos a segurados em pregados a título de participação nos lucros e resultados.

Nos termos do relatório fiscal de fls. 14 e seguintes, *"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"*. No entendimento da fiscalização os programas de PLR apresentaram os seguintes vícios:

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, verifica-se, conforme tabela abaixo, que alguns funcionários receberam o pagamento em periodicidade superior a duas vezes no mesmo ano civil.

Além deste Auto de Infração foram lavrados os seguintes documentos de débito:

AI DEBCAD	Nº PROCESSO Nº
37.167.097-7	19515.006372/2008-33 (empresa)
37.167.098-5	19515.006373/2008-88 (terceiros)
37.200.178-5 (CFL 68)	19515.006370/2008-44
37.200.179-3 (CFL 59)	19515.006371/2008-99

Contribuinte apresentou impugnação com o seguinte conteúdo:

Um primeiro, tendo em vista que o presente auto de infração possui intrínseca relação com as disposições do Auto de Infração n° 37.167.097-7, já que dele decorre o objeto principal deste auto e que há o risco de ocorrerem decisões conflitantes, que seja a análise da presente sobreposta até que haja decisão final quanto à impugnação apresentada naquele Auto de Infração n° 37.167.097-7, ou que àquele seja apensado, a fim de que as decisões sejam uniformes.

Indiscutível, assim, que o presente auto de infração possui fundamentação em idêntica origem do Auto de Infração n° 37.167.097-7, daí o porque de serem as impugnações correlatas, sendo certo que a impugnação apresentada naquele auto de infração vale, e aqui é referenciada, quanto aos seus argumentos, documentos e disposições, para o presente.

Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 50), analisando farta argumentação de mérito, manteve o lançamento e negou o pedido de sobrerestamento do feito.

Foi interposto Recurso Voluntário juntado às fls. 130 e seguintes onde foram reiterados os argumentos de defesa, tendo sido destacado também que o presente lançamento não apresentou quais os segurados empregados teriam recebido os valores desconsiderados como PLR.

Diante da última afirmação feita pelo Contribuinte a 4^a Câmara / 3^a Turma Ordinária da 2^a Seção de Julgamento deste Conselho concluiu por "CONVERTER o presente processo em DILIGÊNCIA, para fins de saneamento, de modo que a autoridade fiscal competente pelo lançamento deste AIOP disponibilize, em um Relatório Fiscal Complementar, os fatos geradores das contribuições sociais previdenciárias com a discriminação: (a) dos valores relacionados à participação nos lucros ou resultados – PLR recebidos pelos segurados empregados da Recorrente; (b) dos segurados empregados que receberam o PLR e foram considerados na base de cálculo".

Intimado do saneamento do feito, o Contribuinte reiterou os termos do recurso apresentado.

Por meio do acórdão nº 2403-001.830 o Colegiado por maioria de votos decidiu por 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); **(ii)** recalculiar 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 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO REGULARIDADE DO LANÇAMENTO INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram a autuação, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade da autuação.

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.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial para questionar o entendimento adotado pelo acórdão recorrido no que tange: **a)** existência de regras claras e objetivas para o pagamento da PLR; **b)** incidência de contribuição previdenciária somente nas parcelas posteriores a primeira de cada semestre civil; e **c)** a aplicação retroativa da multa do art. 35, da Lei nº 8.212/91.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões requerendo o não conhecimento do recurso pela impossibilidade de reexame de provas pela Câmara Superior, e no mérito requereu a manutenção do julgado.

Inicialmente pautado para sessão do dia 24 de maio de 2017, este Colegiado converteu o julgamento em diligência tendo sido determinado por meio da Resolução nº 9202-000.112 o apensamento deste processo ao de nº 19515.006373/2008-88.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Em sede de contrarrazões o Contribuinte pugna pelo não conhecimento do recurso pela impossibilidade de reexame de provas pela Câmara Superior.

Em que pesem os argumentos do recorrido, não há reparos a serem feitos ao exame de admissibilidade, isso porque ao contrário do afirmado não se busca no presente caso o reexame de fatos ou provas. A Fazenda Nacional por meio do seu recurso busca dirimir a

divergência demonstrada em relação ao cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00 para fins de incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de PLR.

Foram destacadas divergências em relação a três teses: necessidade de existência de regras claras com metas e critérios de aferição no instrumento que formaliza a Participação nos e Lucros e Resultados; tratamento dado as parcelas que excederem a mais de um pagamento no semestre (art. 3º, § 2º da Lei 10.101/2000) e forma de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN em razão da edição da MP 449 e da Lei 11.941/2009.

As divergências foram didaticamente delimitada pela Recorrente e bem resumida pelo despacho de admissibilidade que esclareceu:

a) Existência de regras claras e objetivas para o pagamento da PLR. (Paradigma 2301-002.627)

Ressalta a divergência entre os julgados: enquanto o acórdão recorrido entende que a Lei 8.212/91, por não trazer detalhamento quanto às regras claras e objetivas, conferiu liberdade às partes da negociação para a fixação de suas regras, o acórdão paradigma consignou que haveria necessidade de os acordos, efetivamente, preverem regras detalhadas, claras, objetivas e de fácil compreensão pelos empregados, excluindo regras que dessem margens a subjetivismos.

...

b) Incidência de contribuição somente nas parcelas posteriores a primeira de cada semestre civil. (Paradigma 2401-01.619)

Apresenta o entendimento empossado no acórdão recorrido que, havendo mais de um pagamento no semestre civil, em periodicidade, portanto, inferior ao estabelecido na legislação, deveria incidir contribuição previdenciária exclusivamente sobre o segundo pagamento em diante, realizados no mesmo semestre civil, haja vista o primeiro pagamento estar de acordo com a legislação.

Destaca que no acórdão paradigma, sem qualquer ressalva, foi mantido o lançamento sobre todas as parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados, tendo em vista o descumprimento da periodicidade prevista na norma legal.

...

c) Aplicação retroativa do art. 35 da Lei 8.212/91. (Paradigmas 2401-002.453 e 9202-02.086)

Ressalta a divergência entre os julgados: enquanto o acórdão recorrido determinou a aplicação da nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91, que remete ao art. 61 da Lei 9.430/95, caso este seja mais benéfico ao contribuinte, os acórdãos paradigmas impõem que esse dispositivo não se aplica ao contexto fático, pois se limita às hipóteses em que o contribuinte recolhe o tributo espontaneamente, sem lançamento de ofício; no caso,

seria aplicável o art. 35-A da Lei 8.212/91, que remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/95.

Destaca o entendimento apresentado nos acórdãos paradigmáticos de que para efeito da apuração da multa mais benéfica ao contribuinte, em hipóteses como a dos presentes autos, que trata de lançamento por descumprimento de obrigação principal, deve-se comparar a multa prevista na sistemática antiga (art. 35, II, da redação anterior) com a multa indicada no novo art. 35-A da Lei 8.212/91, introduzido pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, que remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Quanto ao item 'a' - regras claras e objetivas, item sobre o qual poderia surgir dúvidas no sentido de haver reexame de provas, devemos esclarecer que o acórdão recorrido se manifestou no sentido de que tais regras e metas poderem ser pactuadas livremente pelas partes não fazendo qualquer juízo de valor sobre os critérios fixados e não adotando como fato relevante o episódio de o acordo não trazer os critérios de aferição das metas a serem atingidas pelos empregados, requisito esse eleito (entre outros) pela decisão paradigmática para manter o lançamento.

Observamos, portanto, que a situação fática enfrentada pela Câmara *a quo* guarda semelhança com aquelas enfrentadas pelos respectivos acórdão paradigmáticos situações que foram interpretadas de forma diversa pelos colegiados, justificando e legitimando a interposição do recurso nos termos do art. 67 do Regimento Interno deste Conselho.

Diante do exposto conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Do mérito:

Superado o conhecimento passo ao mérito, o qual abrangerá os seguintes pontos:

- a) PLR - periodicidade,
- b) PLR - regras claras e objetivas, e
- c) Retroatividade benigna e Lei nº 11.941/09.

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, estariamos 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 essa interpretação, escapariam da incidência da Contribuição Previdenciária os dois pagamentos que guardassem entre si o intervalo mínimo de seis meses.

Das Regras Claras e Objetivas:

Pugna a Recorrente pela reforma do acordão defendendo a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de PLR sob o argumento de o art. 28, §9º, da Lei n.º 8.212/91 ser expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica.

A Fazenda Nacional afirma: "No caso em apreço, conforme já se afirmou, a Fiscalização consignou não estarem expressas as metas a serem atingidas, bem como inexistem mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado e as formas de apuração dos resultados referentes as metas inicialmente definidas, uma vez que não existiam metas a serem atingidas".

Nos acordos firmados as previsões quanto as metas foram assim abordadas:

Ano fiscal 2004:

Cláusula 2º - Participação nos resultados

A Hay e os seus empregados estabeleceram um Programa de Metas para o ano fiscal de 2004 (01.10.03 a 30.09.04), ao qual fica subordinado o pagamento a título de participação no resultado.

Os empregados e a Hay pactuam o seguinte programa de metas para 2004.

a) Para Consultores e Gerentes

a.1) metas individuais e' coletivas'pactuadas no início do exercício ;

a.2) resultado operacional da Hay

b) Para Equipe de Informações

b.1) de meta individual; •

b.2) das metas da área envolvendo o negócio;

b.3) resultado operacional da Hay

c) Para os demais empregados

c.1) resultado operacional.

Ano fiscal 2005:

CLÁUSULA TERCEIRA: DO PROGRAMA DE METAS

A EMPRESA, a COMISSÃO DE EMPREGADOS e o SINDICATO, a fim de disciplinarem os mecanismos que servirão de base global ao presente instrumento, nos exatos termos do que dispõe o artigo 2º, da lei 10.101/00, evidenciam que o Programa de Participação nos Resultados (PPR), previsto neste instrumento, está vinculado ao atingimento integral das metas previstas nesse acordo, as quais subordinam-se ao período de apuração compreendido entre 01.10.2004 a 30.09.2005.

Parágrafo Primeiro: O resultado obtido no decorrer do período de apuração (01.10.2004 a 30.09.2005), ratificado e validado pelos relatórios de auditoria nos resultados, elaborado por empresa de auditoria independente, destinará, para efeito de apuração de metas e resultados deste programa, a seguinte sistemática/resultados, observada a função de cada empregado, conforme documentos a ser entregue ao mesmo que, rubricado e ratificado pelas PARTES, passa a fazer parte integrante do presente Instrumento:

A) PARA CONSULTORES, GERENTES TE DIRETORES:

a.1) metas individuais e coletivas pactuadas no início do exercício;

a.2) resultado operacional da Hay

B) PARA EQUIPE DE INFORMAÇÕES:

b.1) de meta individual;

b.2) das metas da área envolvendo • o negócio.;

b3) resultado operacional da Hay

C) PARA OS DEMAIS EMPREGADOS:

c.1) resultado operacional

Sabe-se que 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 Custo 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.

A Lei 10.101/00 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 sindicado ou comissão eleita pelos 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.

Partindo-se dessa premissa, compartilho do entendimento de que não caberia à Administração Pública na figura do fiscal desqualificar as regras de participação nos lucros eleitas pela empresa em comum acordo com a comissão de empregados e retificada pelo sindicato. O juízo de valor acerca do que seriam regras claras e objetivas fica restrito ao entendimento das partes interessadas, pensamento diverso levaria a uma interpretação subjetiva acarretando uma insegurança jurídica.

Neste cenário, seria perfeitamente aceitável que os critérios de apuração de metas e seu respectiva aferição fosse realizado com base em programa interno da empresa, nos moldes em que suscitado pelo Contribuinte.

Vale destacar, entretanto, que embora essas regras possam ser livremente estabelecidas pelas partes não podemos esquecer do limite imposto pelo objetivo da lei, qual seja, promover 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 para ser claras, objetivas e passíveis de aferição ao longo do período devem ser conhecidas previamente pelas partes, fato que não foi observado no presente caso.

Nos termos em que observado pelo agente de fiscalização, o pagamento das parcelas aos respectivos trabalhadores se deu em data anterior a assinatura dos acordos de participação entre as partes. Contra essa 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, considerando que quando da eleição das regras e critérios de aferição os valores já haviam sido distribuídos aos funcionários da empresa, forçoso concluir que quando do efetivo pagamento na verdade inexistiam quaisquer regras balizadoras de PLR.

Diante do exposto, mantenho o lançamento com base neste 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 à 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 da maioria no sentido de que a inexistência de instrumento tempestivamente formalizado é incompatível com a alegação de haver, no caso, regras claras e critérios objetivos.

Da Retroatividade:

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 transscrito:

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, descumpria 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 estariamos 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