



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

Processo nº 19515.007578/2008-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.942 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores
Recorrente RHODIA BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/09/2004

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. HIPÓTESES. ART. 146 DO CTN.

A vedação contida no artigo 146 do CTN somente ocorre se “a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta” ou “quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Machado, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 145).

Se o relatório fiscal e a decisão de primeira instância indicam os mesmos fundamentos de fato e de direito como base para o lançamento, não há que se falar em qualquer modificação de interpretação e, conseqüentemente, de critério jurídico.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. PERIODICIDADE.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano afronta o disposto na Lei nº 10.101/2000.

Se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e da periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere. Todavia, se o plano de participação nos lucros é formulado com respeito a todos pressupostos legais, mas a sua execução é

que se dá de forma indevida, somente os pagamentos que desrespeitarem o plano devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória nº 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, quanto ao mérito, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado, devendo o lançamento ser mantido somente quanto à terceira parcela relativa ao plano de Participação nos Lucros do ano de 2003, paga em 2004 sob o código 0040, exceto quanto ao empregado Marco Antonio Medeiros, cujo pagamento da segunda parcela do adiantamento do plano de 2004 também não está coberto pela norma isentiva. Vencido na votação o conselheiro Arlindo da Costa e Silva por entender válido o lançamento como efetivado. Os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes acompanharam pela conclusões. Quanto à multa aplicada, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso do Auto de Infração de Obrigação Acessória, Código de Fundamento Legal 68, para que seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou a impugnação improcedente, mantendo em parte o crédito tributário lançado (fls. 212/236).

Adotamos trecho relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 213/221), que bem resume o quanto consta dos autos:

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de AI — Auto de Infração Debcad nº 37.160.398-6, lavrado em 05/11/2008, por infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV, parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

O Relatório Fiscal da Infração, fls. 02, informa que a empresa deixou de declarar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, o pagamento de parcelas relativas a antecipação ou distribuição de valor a título de participação nos lucros ou resultados da empresa (PLR), efetuadas a um mesmo segurado, em quantidades superiores a duas vezes no mesmo ano civil, sobretudo nos meses de 02/2004, 07/2004 e 08/2004, em desconformidade com o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000.

Foi aplicada a multa no valor de R\$ 44.145,65 (quarenta e quatro mil, cento e quarenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos), de acordo com o disposto no artigo 32, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com o valor mínimo atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 11/03/2008, publicada no DOU de 12/03/2008, conforme demonstrado no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 02.

De acordo com o Relatório Fiscal, o valor da multa corresponde a 100% (cem por cento) do valor principal objeto do débito lavrado através do AI Debcad nº 37.160.399-4 (face lavratura pela constituição de fatos geradores não declarados em GFIP), achando-se excluído desse montante o valor correspondente a rubrica Terceiros, e o montante de débito do SAT, constituído para fins de prevenção da decadência.

O Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração de Obrigação Acessória Debcad nº 37.160.398-6, fls. 14/22, informa, em síntese, que:

Da verificação dos documentos apresentados

• *As participações atribuídas aos empregados, em condições que confrontam com o que prescreve a Lei nº 10.101/00 deverão constituir base de cálculo de encargos trabalhistas, na exata medida do descumprimento dos dispositivos estabelecidos através do art. 3º, §2º, da legislação citada. E dentre as vedações ali impostas, encontra-se aquela que impede a distribuição de parcelas provenientes de lucros ou resultados, quando atribuídas a um mesmo empregado, em quantidades superiores a duas vezes no mesmo ano civil.*

• *Ainda que os Acordos Coletivos firmados entre as partes, no período de 2003 a 2005, tenham estabelecido regras claras no tocante a periodicidade a ser observada quando do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição destes valores, o que se nota em relação ao ano de 2004 são registros de pagamentos decorrentes da rubrica PLR (0040 e 3040) a um mesmo empregado, em quantidade superior a duas vezes no mesmo ano civil mencionado, ocorrências essas verificadas sobretudo nos meses de fevereiro/2004, julho/2004 e agosto/2004, de tal sorte a situar esses casos no campo de incidência dos encargos trabalhistas, fatos estes consubstanciados através das hipóteses excludentes determinadas através da Lei nº 10.101 /2000, art. 3º, §2º.*

Da lavratura do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória

• *Visto o exposto, caberia ao contribuinte, proceder, à época da ocorrência dos fatos relatados, a elaboração das respectivas GFIP's, informando como fatos geradores de obrigações previdenciárias, os casos identificados como distribuição de PLR destinadas a um mesmo empregado, em quantidade superior a duas vezes no mesmo ano civil. Considerando que deixou de fazê-lo, conforme preceitua a Lei nº 8.212/91, art. 32, inciso IV, sujeita-se pois o sujeito passivo à pena administrativa na forma prevista pelo §5º do mesmo diploma legal.*

• *Para o cálculo da multa fixada pelo RPS, o art. 284, inciso II, que corresponde a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada em GFIP, deverá ser observado o limite previsto pelo quadro demonstrativo do inciso I, do mesmo artigo, que fixa um multiplicador para o valor mínimo, em função do número total de segurados e a empresa. Desta forma, o enquadramento do contribuinte será correspondente ao multiplicador de dez vezes o valor mínimo, considerando que a empresa remunerou entre 101 a 500 segurados. A fixação dos valores para aplicação de autos de infração em vigência foram fixados pela Portaria MPS/MF nº 77, de 11/03/2008, em consonância com o que determina o art. 373.*

• *Segue em anexo cópia do Termo de Antecedentes de AI - Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, declarando a existência de antecedentes de autuação no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, não se observando,*

todavia, a ocorrência de circunstâncias consideradas agravantes à penalidade ora imposta.

DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do Auto de Infração em 27/11/2008, fls. 01, e apresentou impugnação tempestiva através do instrumento de fls. 47/71 (...)

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo sido mantido em parte o crédito tributário, pois, apesar de o Relatório Fiscal afirmar que o valor da multa corresponde a 100% (cem por cento) do débito lavrado através do AI Debcad nº 37.160.399-4, excluído o montante relativo às contribuições de terceiros e SAT, verificou-se no quadro de fls. 03 e fls. 16, que os valores das contribuições devidas a título de SAT/RAT foram considerados para o cálculo do valor da multa pela alíquota de 3% em todas as competências. Assim, e tendo em vista que o Manual da GFIP, vigente à época dos fatos geradores, determinava que, caso o contribuinte discutisse judicialmente alguma obrigação, deveria informar a GFIP de acordo com o que entendesse ser devido, a autoridade julgadora retificou a alíquota considerada no cálculo do SAT de 3% para 1%, adequando-a ao pleito da recorrente na referida ação judicial.

A recorrente apresentou, tempestivamente, o recurso de fls. 376/406, no qual alega, em apertada síntese, que:

* A Participação nos Lucros e/ou Resultados sequer é paga de forma habitual e tampouco representa contraprestação pelos serviços prestados, de sorte que não incidem contribuições previdenciárias;

* As regras legais mínimas e os parâmetros para a formatação e formalização dos programas foram respeitados pela recorrente. A legislação permitiria haver uma única antecipação e um único complemento de pagamento (duas vezes no mesmo ano civil), mas cada antecipação ou complemento poderia ser pago em prestações, desde que em intervalo não inferior a seis meses (semestralidade);

* Quanto ao PLR de 2003, teria sido respeitada a semestralidade mínima exigida quanto ao pagamento das duas parcelas referentes ao saldo do prêmio final (portanto, adiantamento e duas parcelas do saldo). Aduz que pagou as verbas referentes ao PLR de 2003 em antecipações e complementos, sendo que a antecipação foi paga em parcela no próprio ano de 2003 e o complemento foi pago em duas parcelas, sendo a primeira paga em janeiro de 2004 e a segunda em julho de 2004, respeitando-se o requisito da semestralidade;

* Afirma que a decisão de primeira instância trouxe novo critério jurídico, pois o lançamento teria por base o descumprimento da legislação (três parcelas pagas em 2004) e o decisório o descumprimento do acordo coletivo quanto à periodicidade (prêmio final em parcela única);

* Não teria havido descumprimento das cláusulas do acordo de PLR de 2003, pois não há no acordo qualquer cláusula que exija o pagamento do complemento em uma única

parcela. Entende que o acordo dispõe apenas que o pagamento fosse feito mediante antecipação e complemento, sem mencionar que seria apenas uma parcela de antecipação ou complemento;

* Não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil ou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisar o cumprimento das cláusulas de acordos de PLR. Qualquer descumprimento das regras do acordo do PLR geraria consequências apenas de ordem trabalhista;

* Apenas a parcela paga em julho de 2004 é que poderia ser tida como excedente dos termos da legislação. Assim, é indevida a descaracterização do pagamento realizado em agosto de 2004 (julho de 2004 na unidade de Paulínia), pois refere-se à antecipação dos pagamentos do PLR de 2004 e não de 2003;

* Duplicidade da cobrança de multas (multa que acompanha o lançamento dos tributos com a multa por descumprimento de obrigação acessória);

* Revogação/Modificação da multa imposta em razão das disposições trazidas pela Medida Provisória 449/2008, devendo ser aplicado o artigo 106, II, c, do CTN.

Ao final requer seja reformada a decisão de primeira instância, com o conseqüente cancelamento dos créditos previdenciários.

Distribuídos os autos ao Conselheiro Adriano Gonzáles Silvério, este julgou-se impedido para atuar no processo, nos termos do artigo 42 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual os autos foram submetidos a novo sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Participação nos Lucros ou Resultados para os segurados empregados.

Como bem apontado na decisão de primeiro grau, a Lei 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros, ou resultados. E assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da CF:

Constituição Federal:

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

(...)

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**;*

(destaques nossos)

Sustenta a autoridade fiscal e a decisão *a quo* que a recorrente não observou, em relação ao ano de 2004, as regras relativas à periodicidade de distribuição dos lucros ou resultados acordadas, uma vez que se constatou nesse período, ter ocorrido o pagamento ao mesmo empregado, de parcelas do PLR em número superior a 2 (duas) no mesmo ano civil, contrariando, assim, os dispositivos da Lei nº 10.101/00, art. 3º, § 2º.

Por outro lado, defende a recorrente que (i) a PLR não é paga de forma habitual e tampouco representa contraprestação pelos serviços prestados, de sorte que não incidem contribuições previdenciárias. Também alega que (ii) a legislação permitiria haver uma única antecipação e um único complemento de pagamento (duas vezes no mesmo ano civil), mas cada antecipação ou complemento poderia ser pago em prestações, desde que em intervalo não inferior a seis meses (semestralidade). Sustenta ainda que (iii) a decisão de primeira instância trouxe novo critério jurídico, pois o lançamento teria por base o descumprimento da legislação (três parcelas pagas em 2004) e o decisório o descumprimento do acordo coletivo quanto à periodicidade (prêmio final em parcela única). Assevera, outrossim, que (iv) não há no acordo qualquer cláusula que exija o pagamento do complemento em uma única parcela. Ainda quanto à PLR, aduz que (v) não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil ou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisar o cumprimento das cláusulas de acordos de PLR. Por fim, aduz que (vi) apenas a parcela paga em julho de 2004 é que poderia ser tida como excedente dos termos da legislação, sendo indevida a descaracterização do pagamento realizado em agosto de 2004 (julho de 2004 na unidade de Paulínia), pois refere-se à antecipação dos pagamentos do PLR de 2004 e não de 2003.

Quanto ao primeiro argumento da recorrente, no sentido de que (i) a PLR não é paga de forma habitual e tampouco representa contraprestação pelos serviços prestados,

mesmo em caso de descumprimento dos requisitos legais ou do plano acordado, entendemos que, em razão da clareza do texto constitucional, que condiciona a desvinculação da parcela da remuneração aos termos da lei, qualquer ofensa aos condicionamentos normativos tem o condão de desnaturar seus pagamentos.

E isso ocorre até porque a regra é a integração de todas as parcelas pagas à remuneração. É só estarmos atentos ao conceito de salário-de-contribuição: artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91. Portanto, a exceção é a desvinculação e, a regra, a vinculação do pagamento à remuneração.

De toda sorte, por mais evidente que seja, cumpre ressaltar o caráter contraprestacional dos pagamentos ou dos planos desnaturados. Como cediço, o trabalhador só recebe os pagamentos porque estava prestando serviços. Assim, estabelece-se uma relação de troca (trabalho contra remuneração), sendo o pagamento uma contraprestação. Ainda que não importe ao presente caso, exceção seja feita às hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, quando há retribuição, “não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição” do empregador, por força do contrato de trabalho, conforme nos ensina Alice Monteiro de Barros (*Curso de direito do trabalho*. 7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 591).

Quanto à habitualidade, cumpre ressaltar que estamos tratando de segurados empregados, cuja habitualidade na percepção da remuneração é ínsita. Ademais, especificamente quanto à rubrica em comento, foram analisados os anos de 2003 a 2005 e em todo este períodos estipulou-se o pagamento habitual da PLR. Destarte, inequívoco o caráter habitual.

Como não poderia deixar de ser, o STJ vem atribuindo natureza remuneratória à PLR paga em desacordo com a lei:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. RECURSO ESPECIAL. EFEITO SUSPENSIVO. IMPOSSIBILIDADE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DO FUMUS BONI IURIS E DO PERICULUM IN MORA.

1. Em circunstâncias excepcionais, admite-se a concessão de efeito suspensivo a recurso especial por meio de medida cautelar inominada, quando satisfeitos concomitantemente os requisitos fumus boni iuris e periculum in mora.

2. A probabilidade de êxito do recurso especial deve ser verificada na medida cautelar, ainda que de modo superficial. Assim, não comprovado de plano a fumaça do bom direito apta a viabilizar o deferimento da medida de urgência, é de rigor o seu indeferimento.

3. Na hipótese, o fumus boni iures não foi demonstrado, isto porque as empresas não se submetem à incidência da contribuição previdenciária se a distribuição de lucros e resultados for realizada na forma da lei.

4. "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 mera alegação de receio de dano irreparável ou de difícil reparação não é, isoladamente, suficiente para a concessão da tutela cautelar. Não basta a existência de receio estritamente subjetivo, pois deve referir-se a uma situação objetiva, baseada em fatos concretos - situação que não identifico nos autos.

Medida cautelar improcedente. Prejudicado o agravo regimental.

(MC 20.790/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2013, DJe 01/08/2013)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE. OMISSÃO QUANTO À LEI DE REGÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS. NECESSIDADE.

1. A teor da jurisprudência desta Corte, somente a existência de omissão relevante à solução da controvérsia, não sanada pelo acórdão recorrido, caracteriza a violação do art. 535 do CPC, o que de fato ocorreu na hipótese em apreço.

2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora: no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Omisso o Tribunal de origem quanto à observância dos requisitos estabelecidos na Medida Provisória 794/94 e na Lei n. 10.101/00, apesar da oposição de embargos de declaração. Caracterizada a violação do art. 535 do CPC.

Recurso especial provido.

(REsp 1264410/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2012, DJe 11/05/2012)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REEMBOLSO POR USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. OMISSÃO EXISTENTE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS.

1. A teor da jurisprudência desta Corte, somente a existência de omissão relevante à solução da controvérsia, não sanada pelo acórdão recorrido, caracteriza a violação do art. 535 do CPC, o que de fato ocorreu na hipótese em apreço.

2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Sobre o auxílio-quilometragem, a contribuição previdenciária só incidirá se caracterizada a sua habitualidade, pois as verbas pagas por ressarcimento de despesas por utilização de veículo próprio na prestação de serviços a interesse do empregador têm natureza indenizatória. Precedentes.

5. Omisso o Tribunal de origem quanto à observância dos requisitos estabelecidos na Medida Provisória 794/94 e na Lei n. 10.101/00, como também quanto à habitualidade do uso do veículo próprio, apesar da oposição de embargos de declaração. Caracterizada a violação do art. 535 do CPC.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1197757/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 13/10/2010)

(sempre destaques nossos)

Portanto, não merecem guarida, nesses aspectos, os argumentos da recorrente.

Quanto à insólita construção de que (ii) a legislação permitiria haver uma única antecipação e um único complemento de pagamento (duas vezes no mesmo ano civil), mas que cada antecipação ou complemento poderia ser pago em prestações, desde que em intervalo não inferior a seis meses (semestralidade), ressaltamos que o parágrafo segundo do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, na redação da época do fato gerador, trazia vedação ao pagamento em mais de 2 (duas vezes) no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a semestre civil, sem distinguir entre antecipação ou complemento. Assim, como a diferenciação proposta pela recorrente não encontra apoio na redação do dispositivo, não há como acatar a interpretação proposta.

Sustenta ainda a recorrente que (iii) a decisão de primeira instância trouxe novo critério jurídico, pois o lançamento teria por base o descumprimento da legislação (três parcelas pagas em 2004) e o decisório o descumprimento do acordo coletivo quanto à periodicidade (prêmio final em parcela única).

Em sua argumentação, a recorrente esquece-se que, no caso em comento, o descumprimento da legislação é corolário do descumprimento do acordo coletivo, de sorte ambos os fundamentos são faces de uma mesma moeda.

Ademais, quanto ao sentido e alcance do artigo 146 do CTN, cumpre salientar que a alteração de critério jurídico somente pode se referir à situação em que “a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por

outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta” ou “quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Machado, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 145).

No caso, não houve nenhum dos dois cenários. Tanto o Relatório Fiscal quando o acórdão da DRJ indicaram os mesmos fundamentos de fato e de direito que embasam o lançamento, tendo como fatos centrais o descumprimento do acordo coletivo quanto ao pagamento do prêmio final em parcela única e, conseqüentemente, o pagamento de três parcelas em um mesmo ano. Como fundamento de direito, da mesma forma, a autoridade fiscal e a autoridade julgadora apontam o descumprimento do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000. Assim, não há que se falar em qualquer mudança de interpretação e, conseqüentemente, de critério jurídico.

Assevera, outrossim, que (iv) não há no acordo qualquer cláusula que exija o pagamento do complemento em uma única parcela. Não é verdade. Os acordos previram sim prazos para o pagamento do complemento / saldo do prêmio final (20 de janeiro de 2004 para a Unidade Paulínia e fevereiro de 2004 para a Unidade Cubatão e Central). Ademais, consideramos tal fato de menor importância, pois o descumprimento da legislação pode ocorrer com ou sem o descumprimento do acordo coletivo, como já ressaltado.

Ainda quanto à PLR, aduz que (v) não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil ou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisar o cumprimento das cláusulas de acordos de PLR. De novo reafirmamos que o que está em debate é o descumprimento da legislação, ainda que este descumprimento seja corolário do desrespeito aos termos do acordo coletivo.

Outrossim, é evidente a impertinência do argumento da recorrente. Se a Lei nº 10.101/2000 estabelece dentre os requisitos para a incidência da norma isentiva que a PLR seja estabelecida em convenção ou acordo coletivo (art. 2º, I), determinando inclusive os seus contornos (artigo 2º, § 1º), como pode a recorrente afirmar que ao Fisco e ao CARF não cabe analisar o cumprimento ou não do acordo coletivo? Fosse assim, bastaria ter um acordo ou convenção coletiva estabelecendo o pagamento de PLR nos termos da lei, independentemente do que ocorreria na prática.

Por fim, aduz que (vi) apenas a parcela paga em julho de 2004 é que poderia ser tida como excedente dos termos da legislação, sendo indevida a descaracterização do pagamento realizado em agosto de 2004 (julho de 2004 na unidade de Paulínia), pois refere-se à antecipação dos pagamentos do PLR de 2004 e não de 2003. Assim, o objeto da discórdia cinge-se à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os pagamentos título de Participação nos Lucros, vez que efetuados em três ocasiões durante um mesmo ano civil.

Conforme descrito no Relatório Fiscal, especificamente às fls. 145, “os **acordos firmados** entre sindicatos e empresa no período de 2003 a 2005. procuraram respeitar a cláusula relativa à **periodicidade na distribuição** do PLR, consoante os prazos fixados através do art. 3º, § 2º da Lei 10.101/2000. Todavia constatou-se que a **operacionalização** nos pagamentos deu-se em diversos casos, de forma diversa daquela acordada entre as partes (...).”

Nesse sentido, pode-se afirmar que os planos de participação nos lucros respeitaram os limites legais, mas a sua execução se deu de forma indevida, em diversos casos. Aqui, portanto, é preciso fazer uma distinção entre a formulação do plano e a sua execução. Vejamos.

A legislação estabelece um conjunto de regras para que determinada rubrica seja considerada como participação nos lucros ou resultados. Somente em caso de cumprimento de todos os pressupostos legais é que se pode afirmar que a rubrica tem natureza jurídica de participação nos lucros. Repise-se, a regra é o pagamento integrar a remuneração e somente quando pertencente a um plano de participação nos lucros e resultados, inteiramente de acordo com a lei, nos termos do artigo 7º, XI, da CF, é que se pode atribuir a natureza excepcional de pagamento não integrante da remuneração.

Assim, se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e a periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere. Todavia, não é este o caso dos autos em que o desarranjo ocorreu somente na execução do plano.

Como bem aponta o acórdão de origem, a Lei nº 10.101/00, em seu art. 3º, § 2º, estabelecia, na redação vigente à época do fato gerador, que "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", sem definir se esta periodicidade seria considerada para cada acordo de PLR celebrado entre a empresa e seus empregados. Na linha do que foi afirmado acima, entendemos que o descumprimento deste dispositivo desnatura o plano se contido em sua formulação, mas vicia apenas o pagamento se a pecha referir-se à execução do plano. Isto porque o plano pode ser considerado válido, mas o pagamento em desacordo não. Assim, os pagamentos que respeitarem o plano que está de acordo com a lei, podem ser considerados isentos de contribuição previdenciária, mas os pagamentos que, por desrespeitarem o plano, estiverem em desacordo com a lei, devem sofrer a incidência do referido tributo.

Portanto, a multa somente deve ser mantida quanto à terceira parcela relativa ao plano de participação nos lucros do ano de 2003, paga em 2004 sob o código 0040, exceto quanto ao empregado Marco Antonio Medeiros, que além de ter recebido o complemento relativo ao plano de 2003 em duas parcelas, recebeu ainda o adiantamento do plano de 2004 em outras duas parcelas, de sorte que a segunda parcela do adiantamento do plano de 2004 não está coberta pela norma isentiva e, portanto, deve ser considerada no cálculo da multa.

Duplicidade de multas. A recorrente, em confusão pueril entre obrigação acessória e principal (artigo 113 e 115 do CTN), insiste em alegar que teria havido cobrança de multas em duplicidade, em razão do lançamento de multa que acompanha as obrigações principais em outros Autos de Infração e o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória nos presentes autos.

Como ambas as multas, evidentemente, não se confundem e tendo em vista que a autoridade lançadora atuou nos estritos limites legais, não merece ser acatada a tese da recorrente.

Multa. Retroatividade Benigna. A recorrente requer a aplicação do disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, para, sendo mais benéfica, aplicar a retroatividade da lei, com base no art. 106, II, c, do CTN.

Com razão a recorrente.

Apurado o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), compete à autoridade fiscal lavrar Auto de Infração, aplicando a penalidade correspondente, que se converterá em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao deixar de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, a recorrente infringiu o artigo 32, IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91; e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91; e no artigo 284, II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo

Acima de 5000 segurados

50 x o valor mínimo

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

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.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Destarte, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, § 5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo, no cálculo da multa, ser mantida somente a terceira parcela relativa ao plano de participação nos lucros do ano de 2003, paga em 2004 sob o código 0040, exceto quanto ao empregado Marco Antonio Medeiros, cujo pagamento da segunda parcela do adiantamento do plano de 2004 também não está coberto pela norma

isentiva e, portanto, deve ser considerada no cálculo da multa. Quanto às faltas remanescentes, deve ser recalculada a multa, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso à recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator