



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

Processo nº 19515.720960/2011-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.844 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2013
Matéria Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados
Recorrente ARAINVEST PARTICIPAÇÕES S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2008

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.

É até intuitiva a construção lógica pela qual, quando não ocorre a exceção, incide a regra. Assim, se há o descumprimento fático de um pressuposto normativo da regra excepcional, não se pode afirmar que não há consequência ou sanção prevista em lei. A consequência ou sanção é exatamente a incidência da regra geral, no caso, a vinculação do pagamento à remuneração (artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91).

A descaracterização do plano de participação nos lucros ou resultados atinge todas as regras e pagamentos a ele relativos. Não se pode cindi-lo para se considerar parte dos pagamentos como cobertos pelo exceção legal e parte não. Não podem ser aproveitadas apenas as condições ou pagamentos que, isoladamente, estejam de acordo com a Lei nº 10.101/2000. Assim, descumprido algum dos pressupostos legais, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de

ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

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 voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61, da Lei nº 9.430/96). Ainda, quanto ao mérito do lançamento, por voto de qualidade, foi negado provimento ao recurso, sob o argumento de que a afronta ao disposto na Lei nº 10.101/2000, no que se refere ao acordo de pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano civil descaracteriza todo o plano, vencidos os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam por excluir da rubrica PLR, apenas o pagamento da parcela excedente a duas no mesmo ano civil. O Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes fará Declaração de Voto. Por voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Acessória Código de Fundamento Legal 68, para que a multa seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, vencidos os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam pela inexistência de fatos geradores a ser informados em GFIP.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 08/

09/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/01/2015 por LIEGE LACROIX THOMA

SI, Assinado digitalmente em 26/12/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES

Impresso em 07/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 19515.720960/2011-89
Acórdão n.º **2302-002.844**

S2-C3T2
Fl. 250

(assinado digitalmente)
LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES – Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente da Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente da Turma), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo os créditos tributários lançados.

Adota-se o relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 203/211), que bem resume o quanto consta dos autos:

DA AUTUAÇÃO

O presente processo administrativo, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, é constituído pelos Autos de Infração (AI's) a seguir descritos, formalizados com base nos mesmos elementos de prova:

- AI DEBCAD nº 37.344.393-5: Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a legislação específica, e auxílio-natalidade, no montante de R\$ 205.541,41 (duzentos e cinco mil, quinhentos e quarenta e um reais e quarenta e um centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 02/2007, 03/2007, 06/2007, 10/2007, 12/2007, 06/2008, 11/2008 e 12/2008, consolidado em 10/08/2011;
- AI DEBCAD nº 37.344.395-1: Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a legislação específica, e auxílio natalidade, no montante de R\$ 56.256,28 (cinquenta e seis mil, duzentos e cinquenta e seis reais e vinte e oito centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 02/2007, 03/2007, 06/2007, 10/2007, 12/2007, 06/2008, 11/2008 e 12/2008, consolidado em 10/08/2011;
- AI DEBCAD nº 37.344.394-3: Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5º da Lei nº 8212/91, com a redação dada pela Lei nº 9528/97, c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, código de fundamento legal (CFL) **68**. Foi aplicada a multa prevista na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II e art. 373, no montante

de R\$ 4.573,29 (quatro mil, quinhentos e setenta e três reais e vinte e nove centavos), abrangendo as competências 06/2007, 12/2007 e 06/2008, consolidado em 10/08/2011.

O Relatório Fiscal de fls. 66 a 77, comum aos três Autos de Infração, informa que:

O débito apurado refere-se a fatos geradores específicos que foram diferenciados através de "siglas", denominadas de códigos de levantamento, diferenciados pela multa cobrada e que serão objeto de detalhamento à luz da legislação previdenciária e outras normas legais que lhe revistam de legalidade, como segue:

ANI – auxílio natalidade – multa atual:

PL – participação nos lucros e resultados – multa anterior;

PLI – participação nos lucros e resultados – multa atual, e;

PL2 – participação nos lucros e resultados – lei 11.941/09.

O débito relativo ao código de levantamento ANI, nas competências de 02/2007 e 03/2007, refere-se às contribuições arrecadadas pela Previdência Social para o fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS, às contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho RAT e às destinadas aos terceiros conveniados ao INSS.

De acordo com o disposto no art. 28, I, da lei 8.212/91, todos os rendimentos recebidos pelo empregado, a qualquer título, compõe a sua remuneração, e o auxílio natalidade não está especificada no § 9º, do art. 28 da lei 8.212/91, portanto, esta verba foi paga por mera liberalidade da empresa, integrando, assim, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros.

O débito relativo aos códigos de levantamento PL/PL1/PL2, refere-se às contribuições arrecadadas pela Previdência Social para o fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS, às contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho RAT e às destinadas aos terceiros conveniados ao INSS, incidentes sobre os pagamentos realizados a título de PLR, em desconformidade com a lei específica (...)

Ressalta que, de acordo com a Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea "e" item "j" não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente, as importâncias pagas aos segurados empregados relativas a participação nos lucros ou resultados da empresa, de acordo com lei específica, no caso, a Lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000, transcrevendo-a.

Todavia, quando os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa são pagos em desconformidade com a referida lei, tais valores constituem base

de cálculo das contribuições previdenciárias. Neste caso específico, a empresa descumpriu o previsto no § 2º do art. 3º da Lei 10.101/00, realizando pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa mais de duas vezes no mesmo ano civil, conforme pode ser verificado na tabela às fls. 72/73, onde constam três pagamentos em 2007 e três pagamentos em 2008. Na cópia das folhas de pagamentos apresentadas pela empresa, em anexo, comprovam-se os referidos pagamentos.

Apurou-se as contribuições devidas nos levantamentos acima descritos aplicando-se a alíquota prevista no art. 22, I, II, da lei 8.212/91. Para enquadramento no grau de incidência de incapacidade laborativa foi utilizada a classificação nacional de atividade econômica (CNAE) constante do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) nº 64.62000 Holdings de Instituição não financeiras, cujo grau de risco de 1%.

As contribuições devidas aos terceiros foram lançadas com base no disposto no art. 33 da Lei 8.212/91, de acordo com o FPAS 515, da empresa.

Tendo em vista que a Lei nº 11.941 de 27/05/2009 (conversão da MP 449/2008) alterou a Lei nº 8.212/91 quanto aos cálculos das multas previstas no parágrafo 5º do artigo 32 e no inciso II do artigo 35, foi feita a comparação da situação anterior com a nova sistemática imposta pela MP 449, conforme tabela às fls. 69/70, para fins de constatar qual a norma mais benéfica ao Contribuinte, e, conseqüentemente, de eventual retroação nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

De acordo com a referida tabela, que contempla todos os códigos de levantamento (ANI, PL1 e PL), verifica-se que a multa em relação aos códigos ANI e PL1 deve ser aplicada nos moldes da legislação atual por ser benéfica ao contribuinte, já em relação ao código PL, a multa a ser aplicada é a anterior. Em relação ao código PL2, haja vista, compreender apenas a competência 12/2008, posterior a entrada em vigor da MP 449/2008, a multa aplicada foi de 75%.

A empresa não informou esses fatos geradores na Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, motivo pelo qual foi lavrado o AI Debcad nº 37.344.394-3, acima descrito. A situação descrita, em tese, configura o crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A, inciso I, previsto pelo Código Penal – Decreto-Lei 2.848/40, com redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000. Portanto, será este fato objeto de representação fiscal para fins penais, com comunicação à autoridade competente para providências cabíveis.

O crédito lançado encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo Fundamentos Legais de Débito - FLD.

Os valores apurados (valor originário, juros e multa) encontram-se no Discriminativo de Débito - DD.

DA IMPUGNAÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/01/2015 por LIEGE LACROIX THOMA SI, Assinado digitalmente em 26/12/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 07/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inconformada com as autuações, a Autuada, tempestivamente, apresentada impugnação, às fls. 162/179, relativa aos 03 Autos de Infração, acima descritos. Após um breve relato dos fatos, após argüir sobre sua tempestividade, alega em síntese que:

II – DO DIREITO

III. AUXÍLIO NATALIDADE: INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A impugnante reconhece a legalidade da cobrança referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre auxílio natalidade, portanto, anexa as Guias da Previdência Social, comprovando o recolhimento das exigências fiscais referentes a tal verba (Doc. 3).

II2 - PLR:

NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Inicialmente enfatiza a Autuada que promoveu pagamentos a título de PLR para seus empregados, nos anos-calendários 2007 e 2008, em 2 (duas) parcelas anuais, nos meses de junho e dezembro, cada qual referente a um semestre civil, sendo que parte da 2ª parcela, referente ao 2º semestre civil, foi adiantada aos funcionários nos meses de outubro de 2007 e novembro de 2008, conforme tabela de fls. 7/8 do auto de infração.

Dessa forma, todos os funcionários indicados receberam dois pagamentos anuais à título de PLR e um pagamento referente ao adiantamento de parte da 2ª parcela anual de PLR, conforme se verifica das folhas de pagamento analíticas anexas ao auto de infração.

Têm-se pelo AI ora impugnado que os pagamento realizados pela impugnante a contribuintes individuais, a título de PLR, foram considerados base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois segundo a fiscalização foram efetuados “três pagamentos no ano” em desacordo com a legislação específica, ou seja, o §2º do art. 3º da lei 10.101/00.

Todavia tal entendimento mostra-se equivocado em dois pontos essenciais. Primeiro, a acusação de que o pagamento levado a cabo pela Impugnante está em desconformidade com a lei não procede. De fato, o modo como foi "operacionalizado" o pagamento não altera a natureza da verba paga, sujeitando-o à incidência de contribuições previdenciárias. Segundo, ainda que a Fiscalização tenha considerado que os pagamentos foram feitos em desconformidade com a autorização legal, a lei não estabelece que a penalidade aplicável aos pagamentos realizados em desconformidade com o disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº. 10.101/00 seja a desconsideração de todo o programa, como se passa a expor.

PLR PAGO EM DESACORDO COM A LEI: NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS VERBA INDENIZATÓRIA IMUNIDADE OBJETIVA

Neste tópico ressalta a Impugnante que a CF/88 em seu art. 7º, XI, expressamente desvinculou da remuneração a Participação nos Lucros ou Resultados, afastando assim a incidência dos tributos que recaem sobre a folha de pagamento, mormente o recolhimento previdenciário, constituindo hipótese de imunidade tributária objetiva.

Assim sendo, nos termos do que estabelece a alínea j, do parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, tem-se que "não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica". A "lei específica" a que se referiu o legislador, para fins de caracterização da hipótese de não incidência tributária acima transcrita, é a Lei n.º 10.101/00, especificamente em seus art. 1º e 3º, transcrevendo-os.

Portanto, não pairam dúvidas quanto às disposições da Lei, de que, independentemente da forma como é paga tal verba, ela não poderá compor a base de cálculo de contribuições previdenciárias, tendo, evidentemente, a fiscalização para fundamentar a autuação fiscal, inovado ao desconstituir a natureza de todos os pagamentos realizados pela Impugnante, extrapolando os limites fixados na lei instituidora da verba. Se não bastasse a caracterização da hipótese de não incidência tributária para macular o lançamento fiscal levado a efeito, a verdade é que o PLR pago pela Impugnante não possui natureza salarial, conforme dispôs a CF, razão pela qual jamais poderia compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Acresce ainda que os pagamentos a título de PLR somente integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias se fossem vinculados à remuneração (salário), o que não ocorreu no presente caso. Transcreve julgado do TST a respeito.

Afirma ainda que, nesse contexto, o fato de tais pagamentos, fixados em periodicidade semestral, serem pagos em mais de duas parcelas, não os transforma automaticamente em remuneração do empregado, cuja incidência de contribuição previdenciária se justifica, principalmente porque tal parcelamento decorre de norma coletiva trabalhista, tendo a fiscalização, presumido que o fato de os pagamentos de PLR, frise-se, fixados em periodicidade semestral, realizados em mais de duas parcelas, denotaria que se tratam de pagamentos destinados a retribuir o trabalho, sujeitos a incidência das contribuições previdenciárias.

Deveria a fiscalização, em respeito ao princípio da legalidade e da tipicidade cerrada, comprovar a adequação destes pagamentos ao evento descrito na hipótese de incidência do tributo, o que não se verifica possível nesta hipótese. Cita Acórdão do antigo Conselho de Contribuintes.

Conclui afirmando que (i) seja pela não subsunção do fato à hipótese de incidência tributária da contribuição social, (ii) seja

pela regra de isenção estabelecida na alínea "j", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91 ou pela imunidade tributária conferida pela CF, a contribuição social não incide sobre o pagamento do PLR levado à cabo pela Impugnante, sendo improcedente o entendimento do fisco.

DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO QUE SUBMETE À TRIBUTAÇÃO TODOS OS PAGAMENTOS A TÍTULO DE PLR

Neste tópico argüi a impugnante que, ainda que admita que a Lei nº. 10.101/00 teria autorizado a fiscalização a modificar a natureza da verba paga a título de PLR, transformando-a em verba de natureza salarial, não é possível, por nenhuma forma, entender que o pagamento da "antecipação" levada a cabo nos meses de outubro/2007 e novembro/2008, tenha como consequência a desconsideração de todos os pagamentos realizados a este título nos referidos anos.

Afirma que o artigo 3º, § 2º, que suporta a acusação fiscal nestes autos, veda a "...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". No caso, o fisco identificou que a empresa realizou três pagamentos nos anos citados. Os pagamentos, conforme se verifica da planilha anexada pelo Sr. Agente Fiscal, às fls. 7, se referem ao pagamento da parcela relativa ao primeiro semestre de cada um dos anos, de uma "antecipação" relativa à parcela do segundo semestre e do próprio pagamento da parcela relativa ao segundo semestre, descontados os valores "antecipados".

Sustenta que a chamada "antecipação" não é o pagamento de uma terceira parcela de PLR, mas sim parte da parcela do segundo semestre, adiantado aos beneficiários por força de norma coletiva, e devidamente descontado do valor pago ao final do semestre, apurado em conformidade com a norma coletiva. O pagamento deste adiantamento não se subsume à vedação prevista no §2º acima citado, já que aquele dispositivo tem claramente a função de impedir que se substitua a remuneração do empregado pelo pagamento de PLR mediante pagamentos de valores em desconformidade com a norma coletiva que fixa o pagamento da PLR. Neste caso, o adiantamento pago é parte da PLR fixada na norma coletiva, tanto que descontada da parcela fixada para o segundo semestre, e não antecipação ou distribuição de valores relativos à remuneração do empregado.

*Ademais a lei para simplificar sua dicção e entendimento VEDA a "antecipação" de valores a título de PLR. No mesmo dispositivo legal, a lei estabelece o ato ilícito = é vedada a antecipação de valores dentro do mesmo semestre, assim como estabelece a sanção = as antecipações não podem ser feitas a título de PLR. Pondera ainda que a norma jurídica não é meramente o texto da lei. A lei traz enunciados que permitem ao intérprete construir a norma, que é o "mínimo deontico" que **tenha sentido completo para determinar a conduta.***

No caso dos enunciados trazidos pelo §2º citado, o “mínimo deôntico”, ou seja, o conteúdo da norma jurídica que estabelece a proibição e consequência para o seu descumprimento, pode ser desenhado da seguinte forma: Antecedente: É proibida a antecipação de valores a título de PLR. Consequente: Os valores antecipados não terão a natureza de PLR, ou seja, não há enunciados na lei nº 10.101/00 que permitam construir a norma sancionatória que o fisco o fez: Antecedente: É proibida a antecipação de valores a título de PLR. Consequente: Nenhum valor pago durante o ano terá natureza de PLR.

Portanto, no caso de antecipação, os valores antecipados é que poderiam perder a natureza de PLR, jamais todos os valores pagos de acordo com o programa de participação nos lucros e resultados. Como se trata de norma sancionatória, a interpretação extensiva, como quis fazer o Sr. Agente Fiscal, é absolutamente incabível.

Por fim ressalta que os pagamentos da forma como foram feitos, além de refletir a vontade das partes, não trouxeram qualquer prejuízo aos trabalhadores, mesmo porque não restou evidenciado pela fiscalização que a empresa estivesse mascarando uma recomposição salarial através do adiantamento de uma das parcelas do PLR. Portanto, sob qualquer ângulo que se analise, verifica-se de que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR.

DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Observa a Autuada que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre as multas lançadas, por absoluta ausência de previsão legal. O art 13 da lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao art. 84 da lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

Passa a discorrer sobre os conceitos de tributo e multa, cita o disposto nos art. 3º e §1º do art. 113 do CTN, destaca suas diferenças, e ressalta que cobrança de juros sobre a multa efetuada pela RFB no cálculo para atualização dos créditos tributários deste processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da CF, o que não pode ser admitido por essa E. Turma Julgadora. Ademais, a atividade administrativa é subalterna à lei, ou seja, a Autoridade Fiscal não poderá fazer qualquer exigência, salvo se embasada em expressa disposição legal. A função da Administração é concretizar os comandos existentes no ordenamento jurídico pátrio, dando efetividade aos textos legais, sendo-lhe vedado extrapolar os limites delineados pelo legislador. Transcreve julgado a respeito.

Nem se alegue, ainda, que a cobrança dos juros sobre a multa, neste caso, estaria amparada pelo art. 43 da Lei nº. 9.430/96, pois este dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.

Portanto, a impugnante aguarda que determine expressamente o

cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração contestados na presente impugnação.

DO PEDIDO

Face ao exposto, requer a Impugnante o conhecimento da presente Impugnação, com a imediata expedição de guia para pagamento da exigência fiscal que recai sobre o auxílio-natalidade e, ao final, seu provimento para cancelar as exigências fiscais relacionadas aos pagamentos por ela efetuados à título de PLR.

Alternativamente, caso não seja este o entendimento, requer o cancelamento da exigência fiscal relacionada aos pagamentos à título de PLR, mantendo-se, apenas, a exigência fiscal sobre os adiantamentos de valores por ela pagos à título de PLR.

(destaques nossos)

A DRJ Belo Horizonte, conforme acórdão de fls. 203/218, rechaçou os argumentos de defesa, mantendo os créditos tributários lançados e observando que:

Quanto aos recolhimentos efetuados em data posterior à dos lançamentos, em 16/09/2011, referente às contribuições devidas incidentes sobre a verba auxílio-natalidade levantamento ANI (AI nº 37.344.393-5 e AI nº 37.344.395-1), competências 02/2007 e 03/2007, fls. 195 e 196, a verificação quanto a sua regularidade e eventual apropriação deverá ser analisada e concluída pelo setor competente responsável pela cobrança do crédito da Delegacia de jurisdição do Contribuinte.

A recorrente foi intimada do acórdão em 03 de janeiro de 2013 (fls. 221), tendo apresentado, em 01 de fevereiro de 2013, o Recurso Voluntário de fls. 225/244, no qual, reprisando parte dos argumentos da defesa, alega, em apertada síntese, que:

* Quanto aos fatos, descreve que promoveu pagamentos a título de PLR para seus empregados, nos anos-calendário de 2007 e 2008, em duas parcelas anuais, nos meses de junho e dezembro, cada qual referente a um semestre civil. Além disso, pagou ainda a parcela denominada “Adicional”, que corresponde a 8% (oito por cento) da variação em valor absoluto do crescimento do lucro líquido do exercício, em relação ao lucro líquido do exercício anterior, dividido entre os seus empregados em partes iguais, com limite individual de R\$ 1.800,00 (um mil e oitocentos reais). Este “Adicional”, por força de Convenções Coletivas de Trabalho – CCT’s realizadas nos meses de outubro de 2007 e novembro de 2008, foi parcialmente antecipado aos empregados. Em suma, cada funcionário recebeu dois pagamentos anuais a título de PLR e um pagamento referente à antecipação do “Adicional”. Diante de tal situação, entende equivocado o lançamento e a decisão *a quo*, pois o modo como foram “operacionalizados, por força das CCT’s, não alteraria sua natureza”;

* Ademais, ainda que se reconheça a irregularidade, a lei não estabelece consequência para tal fato. Para sustentar tal entendimento, cita a Orientação Jurisprudencial Transitória – SDI-I nº 73, do Colendo Tribunal Superior do Trabalho;

* Suscita ainda que eventual reconhecimento da irregularidade do adiantamento do referido “Adicional” não teria o condão desnaturar todas as parcelas pagas a título de PLR;

* Aduz também que não há previsão legal para a incidência da Taxa Selic sobre as multas lançadas.

Ao final, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, a fim de que a decisão *a quo* seja reformada, cancelando-se as exigências fiscais. Alternativamente, requer o cancelamento da exigência fiscal relacionada aos pagamentos a título de PLR, mantendo-se apenas a exigência fiscal sobre os valores do Adicional adiantados pela recorrente aos seus empregados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Admissibilidade. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, sendo de se destacar que, conforme já consta no acórdão *a quo*, não houve contestação do levantamento AN1 – auxílio-natalidade, nem tampouco da íntegra do Auto de Infração nº 37.344.394-3 (CFL 68).

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)

No caso concreto, 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.

Sustenta a autoridade fiscal e a decisão *a quo* que houve ofensa ao parágrafo segundo do artigo 3º da referida lei regulamentadora do instituto, a qual veda *o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores (...) mais de duas vezes no mesmo ano civil*. Assim, descumprida a periodicidade dos pagamentos, a verba perderia a natureza jurídica de direito social insuscetível de tributação previdenciária.

Por outro lado, defende a recorrente que o modo como os pagamentos foram “operacionalizados, por força das CCT’s, não alteraria sua natureza jurídica”. Acrescenta também que não houve previsão de consequência legal para o descumprimento da periodicidade.

Em que pese a argúcia dos argumentos da recorrente, entendemos que, em razão da clareza do texto constitucional, que condiciona a desvinculação da parcela da

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.

É até intuitiva a construção lógica pela qual quando não ocorre a exceção, incide a regra. Assim, se há o descumprimento fático de um pressuposto normativo da regra excepcional, não se pode afirmar, como fez a recorrente, que não há consequência ou sanção prevista em lei. Há sim e é ínsita a este tipo de estruturação normativa. A consequência ou sanção é a incidência da regra geral, no caso, a vinculação do pagamento à remuneração (artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91).

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

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 ao pleito alternativo de que seja cancelada a exigência fiscal relacionada aos pagamentos a título de PLR, mantendo-se apenas a exigência fiscal sobre os valores do “Adicional”, adiantados pela recorrente aos seus empregados, cumpre destacar nosso entendimento de que a natureza do plano, ou do conjunto de pagamentos referentes ao plano, é uma só, de sorte que não se pode cindi-la para se considerar parte dos pagamentos como cobertos pela exceção legal e parte não.

Entendemos que não se trata de analisar cada um dos pagamentos, mas sim o conjunto de regras do Plano, sejam as regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, sejam as condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador. Portanto, uma vez descumprido algum dos pressupostos legais, a descaracterização reporta-se ao somatório do Plano.

Não fosse assim, seria possível passar a se desconSIDERAR partes de um determinado Plano de Participação nos Lucros para o seu aproveitamento na exceção legal. Exemplo: um determinado Plano estabelece, dentre as condições para adquirir o direito à Participação nos Lucros, uma regra pouco clara ou de natureza subjetiva (v.g. avaliação sem critérios previamente estabelecidos), o que representa infringência ao parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000. Se abstrairmos tal regra subjetiva, as demais, por serem objetivas (v.g. alcance do lucro pela empresa), subsistiriam e poderiam ser utilizadas como supedâneo para que os respectivos pagamentos não sofressem incidência de contribuição previdenciária. Não nos parece que esta seja a melhor solução hermenêutica.

Com efeito, a legislação estabelece um conjunto de regras para que determinada rubrica seja considerada como participação nos lucros ou resultados. Somente em caso de seu cumprimento integral 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, entendemos que, para cada grupo de trabalhadores, o Plano deve estabelecer um conjunto de regras que devem ser avaliadas como um todo, a fim de se definir a sua natureza jurídica, não podendo ser aproveitadas apenas as condições ou pagamentos que, isoladamente, estejam de acordo com a Lei nº 10.101/2000.

Multa. Juros. Aduz a recorrente, ainda, que não há previsão legal para a incidência da Taxa Selic sobre as multas lançadas. Para tanto, afirma que o artigo 13 da Lei nº 9.065/95 remeteria ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabeleceria a incidência de acréscimos legais apenas sobre tributos.

Equivocado o entendimento da recorrente, pois a previsão legal referida trata do recolhimento espontâneo, hipótese em que, por óbvio, não há incidência de multa de ofício e, conseqüentemente, não haveria porque dispor a respeito da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

No entanto, apenas para que não parem dúvidas quanto à legitimidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vejamos o que determina a legislação a respeito:

Código Tributário Nacional (CTN)

*Art. 161. **O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

Lei n.º 9.430/96

*Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

(...)

*§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

(destaques sempre nossos)

É sabido que, no Direito, as relações jurídicas obrigacionais pressupõem a existência de credores e devedores (vide nomenclatura classicamente adotada pelos nossos

Códigos Civis de 1916 e 2002). Portanto, podemos afirmar que, a cada obrigação, há um correspondente um crédito e um respectivo débito.

No entanto, o Código Tributário Nacional e a legislação tributária em geral atribuem um sentido particular ao crédito tributário, de sorte que ele não surgiria concomitantemente à obrigação tributária (artigo 113, § 1º, do CTN), como se imaginaria em uma relação jurídica de qualquer outro ramo do direito, mas somente com a sua devida formalização, em regra pelo lançamento tributário (artigo 142 do CTN).

Aqui cabe fazer algumas ressalvas. O fato de o Direito Tributário definir a constituição do crédito tributário como uma etapa evolutiva na formação da exigibilidade, liquidez e certeza da obrigação tributária, não impede que reconheçamos a existência de um crédito jurídico, na acepção comum do Direito, até porque não há obrigação sem crédito e débito correspondente, como afirmado anteriormente. Tal concepção apenas representa uma posição garantista do legislador face a eventuais abusos do Estado, até porque o Estado é o único ente de nossa sociedade que pode constituir, unilateralmente, um crédito líquido, certo e, futuramente, exigível. Portanto, a estrutura normativa da obrigação tributária não é excluyente do conceito vulgar de crédito (e de débito), apenas devemos estar atentos que este crédito é diferente daquele constituído na forma da legislação tributária.

Pois bem. Estabelece o artigo 142 do CTN que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento e que este inclui a obrigação tributária principal e, ser for o caso, a “penalidade cabível”. Ora, a própria recorrente reconhece que a multa é penalidade. Portanto, é inequívoco que a multa de ofício faz parte do crédito tributário e, assim, inclui-se na referência que o artigo 161 do CTN faz à incidência de juros de mora.

Quanto ao conceito de débito, referido pelo artigo 61 da Lei n. 9.430/96, pode-se afirmar, após a prévia incursão nos conceitos gerais do Direito, que o débito corresponderá à obrigação não paga no vencimento. Este inadimplemento, no Direito Tributário, pode ocorrer sem formalização da exigência pela autoridade administrativa (crédito jurídico na acepção geral do Direito ou mera obrigação tributária, como afirmado anteriormente); ou com a formalização da exigência, seja pela autoridade administrativa, seja por ato do contribuinte (crédito tributário constituído).

Em ambos os casos, teremos o débito, sendo que na hipótese de formalização pela autoridade administrativa, o débito será integrado pelo tributo e também pela penalidade (multa de ofício), nos termos do já referido artigo 142 do CTN. Ademais, a previsão do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é ampla, incluindo qualquer débito decorrente de tributos não recolhidos.

Repetimos aqui o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mencionado na decisão *a quo*:

Acórdão CSRF/0400.651, de 18/09/2007

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — *A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não*

Documento assinado digitalmente por MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/01/2015 por LIEGE LACROIX THOMA SI, Assinado digitalmente em 26/12/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES
Impresso em 07/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

(...)

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

(...)

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

(...)

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9439/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

(...)

(grifos nossos)

Outra não é a conclusão que se extrai da Súmula CARF nº 4, que também faz referência à incidência ampla, de todos os “débitos tributários”:

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

Por fim, é bom que se ressalte que a matéria encontra-se pacificada no STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. **Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ** no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Demonstrada a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conclui-se ser improcedente o inconformismo da recorrente.

Multas. Direito Intertemporal. Impõe-se a esta instância julgadora analisar questão de ordem pública, referente à retroatividade benigna da multa aplicada quanto aos Autos de Infração impugnados.

O art. 35 da Lei n° 8.212/1991, até 03 de dezembro de 2008, data do advento da Medida Provisória n° 449/2008, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei n° 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da

notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo

devedor de parcelamento ou do reparcèlement somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, **punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal** que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente até 03 de dezembro de 2008, data do advento da Medida Provisória nº 449/2008,

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, ‘c’ do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

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

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Portanto, é preciso reconhecer que aplica-se a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91:

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente até 03 de dezembro de 2008, data do advento da Medida Provisória nº 449/2008, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, para as competências até novembro de 2008, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória

(declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91.

Assim, quanto aos Autos de Infração relativos à obrigação principal (debcad's 37.344.393-5 e 37.344.395-1), especialmente quanto aos levantamentos AN1 e PL1, a autoridade fiscal foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente (atual) seria mais benéfica (multa de ofício de 75%).

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei nº 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Da mesma forma, quanto Auto de Infração relativo à obrigação acessória (debcad 37.344.394-3), deixou-se de proceder o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte, sendo imperioso o cotejamento dos arts. 32, § 5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, devendo ser aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo, à multa pelo descumprimento de obrigação principal, (debcad's 37.344.393-5 e 37.344.395-1), ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive (levantamentos AN1 e PL1). Quanto à multa por obrigação acessória (debcad 37.344.394-3), deve a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo ser recalculada, 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.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes - declaração de voto

Após análise das razões contidas no voto proferido pelo Ilmo. Conselheiro Relator, peço a máxima vênia para divergir do seu entendimento, quanto a desconsideração total do Programa de Participação nos Lucros e Resultados – PLR da Recorrente, pelos fundamentos a seguir expostos:

No recurso em comento, a Recorrente pleiteia o reconhecimento da regularidade do seu Programa de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, de forma a não incidir a contribuição previdenciária sobre pagamentos a segurados empregados a título de Participação nos Resultados, em virtude da inexistência de quaisquer fatos geradores que dessem causa à incidência daquela contribuição.

A Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa corresponde à parcela não fixa da remuneração do trabalhador que guarda uma relação direta com o desempenho da empresa. Não deve, portanto, ser confundida com aumentos reais de salários que são incorporados devidamente à remuneração, mesmo quando baseados na produtividade ou qualquer outro indicador de eficiência. Tão pouco se trata de um simples abono sem nenhuma ligação com o resultado do empreendimento. A PLR é, simultaneamente, uma parcela variável da remuneração do trabalhador e um prêmio pelos resultados econômicos – financeiros ou físico – operacionais alcançados.

Tal programa permite que o empregado participe dos resultados da atividade, distribuindo-lhe valores a partir do atingimento de metas, estabelecidas por meio de critérios claros e objetivos, sem, contudo, empregar-lhe os riscos que lhe são inerentes, até porque estes devem permanecer com o empregador investidor.

Trata-se, portanto, da interligação de vários indicadores que, a partir de uma análise conjunta, irão definir o valor final a ser pago àqueles que dele participam. Estes indicadores são, entre outros, o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados. O PRL é, portanto, um tipo de remuneração flexível, pois é influenciado pelos resultados da produtividade, pela performance da empresa com relação a seu lucro.

Assim, por ser uma medida que preserva o interesse de todos os envolvidos na produção, a Lei exige a participação de representantes de todos os interessados na elaboração do PLR, que devem estipular conjuntamente as metas, os resultados e prazos.

Ocorre que a Lei 10.101/2000, que versa sobre o PLR dos empregados, não foi tão específica em prever todas as formalidades, critérios e condições para elaboração do Programa, devendo, por isso, tal liberdade concedida aos elaboradores ser interpretada amplamente, sem restringir-lhe a eficácia, desde que seja observada sua finalidade e as

exigências legalmente postas, evitando-se, por outro lado, qualquer tentativa de sua utilização como meio de burla à tributação e de substituição da remuneração dos empregados.

O que se observa é que a Lei previu apenas os seguintes requisitos:

- Negociação entre empresa e empregados, com representantes de ambas as categorias;

- Regras claras e objetivas;

- mecanismos de verificação das informações relevantes para atingir as metas;

- previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e dos prazos.

Todos esses requisitos, na verdade, buscam garantir que o PLR tenha a participação das duas categorias (empregados e empregadores) tanto no momento de sua

elaboração quanto de sua execução, podendo ser acompanhado por todos os envolvidos quanto ao cumprimento e ao alcance de metas.

Veja-se que a Lei não faz qualquer limitação quando a estipulação da periodicidade da distribuição, nem qualquer exigência quanto ao mesmo percentual de lucro para todos os empregados e colaboradores da empresa, pois é perfeitamente possível que haja uma distribuição conforme o cargo ou função desempenhado. O fato de haver o pagamento de PLR por 02 (duas) vezes num ano civil não tem o condão de descaracterizar as verbas disponibilizadas a este título como PLR, uma vez que obedece o Programa de Participação nos Lucros e Resultados – PLR da elaborado pela empresa Recorrente.

É possível, portanto, que sejam estipuladas periodicidades diversas para o pagamento da PLR, como também que sejam traçados planos e metas diferenciados para cada tipo de empregado, assim considerando a função exercida por cada um. É importante frisar que quanto mais específico for o Programa, estabelecendo o período de aferição e pagamento, bem como, a meta a ser atingida por um determinado cargo, maior objetividade haverá no critério estabelecido e mais fácil será a aferição dos resultados alcançados, o que, por sua vez, facilitará a execução do PLR, dado o fato de ter sido elaborado em função das especificidades de cada serviço desempenhado pela empresa.

Destarte, é pacífico que, quanto ao Programa de PLR, o que não se pode admitir é o estabelecimento de percentuais diferentes de participação nos lucros e resultados em função dos cargos desempenhados, pois tal política serve não só como um estímulo ao crescimento pessoal do funcionário, mas também para o desenvolvimento coletivo da empresa.

Desta forma, vê-se que o que não é possível é a diferença nos percentuais de participação distribuídos entre o mesmo nível hierárquico, o que, de fato, fere o ideal de isonomia e desenvolvimento coletivo da empresa, mas que não ocorre no caso concreto em análise.

Percebe-se, pois, que as regras do PLR devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos, tendo-se em vista, por outro lado, que a finalidade do Programa é desenvolver a empresa com a participação do empregado nos resultados alcançados.

O que o legislador quis dizer ao estabelecer a clareza e a objetividade das regras como um dos pressupostos para a validade do PLR foi que tais premissas apresentam um eminente caráter teleológico, ou seja, que devem ter por escopo o desenvolvimento coletivo dos funcionários, diretores e da própria empresa, devendo, portanto, os critérios estabelecidos serem condizentes com tal finalidade, o que é verificado no PLR ora em análise.

Assim, como os dispositivos insertos na Lei 10.101/2000 foram devidamente observados pela Recorrente, não há, no caso concreto, o dever de recolher a contribuição previdenciária incidente sobre as verbas repassadas a título de PLR, em virtude da ausência de fato gerador de obrigação principal, pois o PLR da Recorrente obedeceu aos critérios legalmente exigidos.

Todavia, consta nos autos que, em alguns períodos, o valor repassado a título de verbas decorrentes do PLR excedeu a periodicidade prevista no próprio programa pela Recorrente formulado, devendo, portanto, apenas sobre a parcela excedente haver incidência da contribuição previdenciária correspondente, em razão de seu caráter remuneratório.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo o lançamento, apenas, no que se refere à distribuição de valores superiores aqueles devidos no acordo de Participação nos Lucros e Resultados da empresa.

É como voto.

Leonardo Henrique Pires Lopes