

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

Processo nº 19515.722575/2012-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.759 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR)
Recorrente PRODUBAN SERVIÇOS DE INFORMÁTICA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS MAIS DE DUAS VEZES NO MESMO ANO CIVIL OU EM PERIODICIDADE INFERIOR AO PREVISTO NA LEI nº 10.101, DE 2000. ALEGAÇÃO DE ERRO DE CÁLCULO. PAGAMENTO POSTERIOR DA DIFERENÇA. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

É ônus probatório do contribuinte, a quem aproveita os fatos que alega, comprovar que o pagamento efetuado a título de participação nos lucros ou resultados não configura um evento autônomo que ocasiona o descumprimento do requisito legal de periodicidade, por representar apenas um ajuste de valor da segunda parcela, devido a um erro de cálculo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS MAIS DE DUAS VEZES NO MESMO ANO CIVIL OU EM PERIODICIDADE INFERIOR AO PREVISTO NA LEI nº 10.101, DE 2000. DESCUMPRIMENTO NA EXECUÇÃO DO PLANO.

Acarreta a plena incidência da norma tributária o pagamento da participação nos lucros ou resultados em mais de duas vezes no ano civil ou em periodicidade inferior ao previsto na lei de regência. Quando o vício está circunscrito apenas à execução do plano de participação nos lucros ou resultados, porquanto formulado e pactuado com respeito aos pressupostos legais que dão validade ao instrumento de negociação coletiva entre as partes, somente devem integrar a remuneração do trabalhador, com incidência da respectiva tributação, os pagamentos adicionais que extrapolem às limitações legais.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ASSINATURA DO ACORDO NO MÊS DE TÉRMINO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. DESCONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101, DE 2000.

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente. Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

O instrumento assinado quatro dias antes do término do período de apuração dos resultados encontra-se em flagrante desconformidade com a legislação de regência. O estabelecimento de parâmetros já sabidamente atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, desnatura o programa de participação nos lucros ou resultados, configurando-se, na verdade, em parcela de natureza salarial a título de gratificação ou prêmio pago por liberalidade da empresa.

GANHO EVENTUAL. HABITUALIDADE ANUAL DOS PAGAMENTOS.

Não é eventual o pagamento efetuado pela empresa quando caracterizada a habitualidade anual nos pagamentos aos trabalhadores, na forma prevista em acordo coletivo de trabalho.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GUIA DO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). LIMITE DA MULTA. VALOR MÍNIMO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. VALOR VIGENTE NA DATA DA ATUAÇÃO.

Para fins da aplicação da multa por deixar a empresa de apresentar a GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, prevista no revogado § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, o valor mínimo a que se referia o dispositivo era o vigente na data da lavratura do auto de infração.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A análise da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser realizada mediante confronto, por competência, entre (i) a penalidade prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e (ii) o somatório das penalidades com base na legislação vigente à época do fato gerador: multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, e a multa do inciso II do art. 35 dessa mesma Lei, imposta na autuação correlata pelo descumprimento de obrigação principal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.

Sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal incidem juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para: (i) excluir do lançamento a parte relativa aos pagamentos correspondentes às CCTs 2007 e 2008, competências 02/2008, 11/2008 e 12/2008; e (ii) recalcular, quando da execução do julgado, as multas aplicadas nos autos de infração DEBCAD's nº 37.363.015-8 e 37.363.014-0, considerando a retroatividade benigna e as exclusões efetuadas, nos termos do voto. Vencidos os conselheiros Márcio de Lacerda Martins, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Miriam Denise Xavier Lazarini, que negavam provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão para: (a) excluir os valores relativos aos pagamentos previstos em ACT e plano específico; (b) limitar a multa de obrigação principal ao percentual de 20%; (c) aplicar na obrigação acessória o disposto na Lei 8.212/91, art. 32-A; e (d) afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Márcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário manejado em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 07-34.419 (fls. 484/502):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

BASE DE CÁLCULO. PLR. PAGAMENTOS MENSAIS.

Os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada por mais de duas vezes no mesmo ano civil, integram o salário-de-contribuição, uma vez que tais pagamentos malferem a disciplina estabelecida em lei específica.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. FIXAÇÃO PRÉVIA DAS METAS. AFERIÇÃO DO CUMPRIMENTO.

As metas devem ser fixadas em comum acordo com os sindicatos e devem ser prévias ao período de execução da atividade ensejadora do seu cumprimento.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONCEITO.

O conceito de salário-de-contribuição, para além de ser um conceito próprio da legislação previdenciária, abarca, não apenas os ganhos habituais, mas todo e qualquer rendimento do trabalho pago ou creditado pelo empregador, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA FORMAL.

Cabe à contribuinte a responsabilidade pela declaração de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e, assim sendo, uma vez apurada pela fiscalização que nem todos os fatos geradores ocorridos foram declarados, a contribuinte está sujeita à aplicação de multa formal, cujo valor mínimo adotado no cálculo da penalidade é o vigente na data de lavratura do Auto de Infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

2. O contribuinte é uma empresa de tecnologia do Grupo do Banco Santander S/A. A auditoria tributária abrangeu o período de 2008 a 2010. Para os créditos tributários vinculados às competências de 2009 e 2010, formalizou-se o Processo nº 19515.722577/2012-46.

3. Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal, juntado às fls. 228/239, que este processo administrativo é composto por 3 (três) **Autos de Infração (AI)**, compreendendo as competências jan/2008, fev/2008, mar/2008, nov/2008 e dez/2008, a saber:

(i) **AI nº 37.363.015-8** (obrigação principal), referente à contribuição previdenciária da empresa e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (fls. 253/271);

(ii) **AI nº 37.363.016-6** (obrigação principal), relativo às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados - FPAS 515, código 0115 (fls. 272/290); e

(iii) **AI nº 37.363.014-0** (obrigação acessória), por ter a empresa apresentado a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias - Código de Fundamentação Legal - CFL 68 (fls. 291).

4. Quanto às obrigações principais, expõe a fiscalização que o crédito tributário tem sua origem em Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga a segurados empregados em desacordo com as premissas básicas estabelecidas na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, o que confere a tais pagamentos a característica de salário-de-contribuição para fins previdenciários.

5. A PLR foi paga ao trabalhadores com base nos seguintes instrumentos de vontade:

(i) Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) - fls. 146/174;

(ii) Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados (ACT) - fls. 175/216; e

(iii) Plano Específico anexo ao ACT, denominado "Plano Executivo - PEX" - fls. 217/220.

5.1 Segundo a autoridade lançadora, no curso do procedimento fiscal, foram identificadas as seguintes irregularidades:

Pagamentos com base em CCT: Periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no ano (art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 2000)

(i) no caso da CCT 2007, estabelecida em 18/10/2007, com vigência para o período de 1º/9/2007 a 31/8/2008, alguns segurados receberam valores nas competências 02/2008 e 03/2008, além da parcela de adiantamento em 2007, configurando o pagamento de três parcelas (itens 3.1.3 a 3.1.6 do Relatório Fiscal, às fls. 231/232).

Competências do lançamento: 02 e 03/2008;

(ii) no caso da CCT 2008, estabelecida em 3/11/2008, com vigência para o período de 1º/9/2008 a 31/8/2009, os segurados empregados receberam três parcelas, nas competências 11/2008 ou 12/2008 ou 01/2009 (1ª parcela), 02/2009 ou 04/2009 (2ª parcela) e 06/2009 ou 07/2009 (3ª parcela) (itens 3.1.7 a 3.1.9 do Relatório Fiscal e Anexo 1, respectivamente, às fls. 232 e 242/246).

Competências do lançamento: 11/2008 e 12/2008.

No tocante aos valores pagos aos trabalhadores no ano de 2009, considerados como integrantes do salário-de-contribuição, estão incluídos no Processo nº 19515.722577/2012-46.

Pagamentos com base em ACT, inclusive Plano Específico: Pactuação somente ao final do período de aferição dos resultados (art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000)

(i) o ACT 2007, com data de 27/12/2007, com vigência para o período de 1º/1/2007 a 31/12/2007, não atende ao requisito legal de pactuação prévia do programa de metas, resultados e prazos (item 3.2 do Relatório Fiscal e Anexo 2, respectivamente, às fls. 232/233 e 247/250).

Competência do lançamento: 02/2008;

(ii) a cláusula 6ª do ACT 2007 estabelece um Programa Específico de participação nos lucros ou resultados a ocupantes de cargos executivos, tais como diretores, gerentes, supervisores e assessores, o qual integra o acordo na forma do anexo "Plano Executivo - PEX".

Pelas mesmas razões, tendo em vista a data de assinatura do ACT 2007, deixou de cumprir o requisito legal de pactuação prévia do programa de metas, resultados e prazos (item 3.3 do Relatório Fiscal e Anexo 3, respectivamente, às fls. 233/234 e 251/252).

Competências do lançamento: 01/2008 e 02/2008.

6. Relativamente às competências até 11/2008, para fins de aplicação da multa mais benéfica, consoante alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), foram comparadas, por competência, as multas previstas na legislação da época da infração e aquelas implementadas pela legislação superveniente, introduzida pela Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (item 6 do Relatório Fiscal, às fls. 235/236).

6.1 A aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) foi mais benéfica na competência 03/2008, ao passo que a multa de 24% (vinte e quatro por cento) resultou favorável ao sujeito passivo nas competências 01, 02 e 11/2008.

6.2 Com relação às competências 01, 02 e 11/2008, procedeu-se então a lavratura do correspondente auto de infração por descumprimento de obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores de contribuição previdenciária em GFIP (item 7 do Relatório Fiscal, às fls. 236/237).

7. No que tange à competência 12/2008, foi aplicada a multa de ofício de 75%, qualificada nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (item 8 do Relatório Fiscal, às fls. 237).

8. Cientificado da autuação, em 27/11/2012, às fls. 253, 272 e 291, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 297/335).

9. Intimada por via postal da decisão de piso em 22/8/2014, de acordo com as fls. 506/507, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 23/9/2014 (fls. 508/555).

9.1 Em síntese, o sujeito passivo aduz as seguintes razões de fato e direito contra a decisão de piso que manteve intacta a pretensão fiscal:

(i) os pagamentos com base em CCT 2007/2008 respeitaram a periodicidade prevista em lei;

(ii) é indevida a desconsideração total dos valores pagos a título de PLR, como entendeu a autoridade lançadora, corroborada pela decisão de piso;

(iii) o ACT 2007 foi firmado antes da distribuição da correlata participação nos lucros ou resultados aos segurados empregados, de maneira que não procede, pelo só fato da data da assinatura do ACT 2007, a descaracterização dos pagamentos efetuados com base no instrumento de negociação coletiva e respectivo Plano Específico;

(iv) de modo subsidiário, os pagamentos efetuados com fundamento no ACT e Plano Específico revestem-se da natureza jurídica de uma gratificação não habitual;

(v) diante da inexistência da obrigação principal, torna-se improcedente a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória;

(vi) o valor-base da multa aplicada no auto de infração pelo descumprimento de obrigação acessória está em desacordo com a legislação à época dos fatos geradores;

(vii) houve equívoco no critério de aplicação da retroatividade benigna com relação às multas; e

(viii) a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício é descabida.

10. Com o propósito de evitar uma análise despedida de congruência nos Processos nº 19515.722575/2012-46 e 19515.722577/2012-46, na medida em que decorrentes da mesma ação fiscal e formalizados com identidade parcial no que diz respeito aos fundamentos do lançamento do crédito tributário e elementos de prova, solicitei a vinculação dos processos para fins de julgamento em conjunto. A conexão proposta foi deferida pelo Presidente da 2ª Seção (fls. 594/596)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Admissibilidade

11. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Julgamento em Conjunto

12. Para manter a coerência decisória, os Processos nº 19515.722575/2012-46 e 19515.722577/2012-46 estão sendo julgados na mesma sessão pelo colegiado.

Mérito

a) Pagamentos com base na CCT 2007

13. Para a fruição do benefício fiscal, o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, estabeleceu regras quanto à periodicidade dos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados. Na redação vigente à época dos fatos geradores, o legislador fixou o limite anual de 2 (dois) pagamentos, desde que efetuados num intervalo mínimo de um semestre:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

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

(...) (GRIFEI)

14. A finalidade da instituição pelo legislador desse critério básico para a não incidência da contribuição previdenciária foi buscar evitar a utilização da parcela como uma forma disfarçada de substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado.

15. De acordo com o agente fiscal, a empresa antecipou uma parcela em 2007, período não abrangido pela auditoria fiscal, enquanto o pagamento da segunda parcela ocorreu em fev/2008, equivalente à PLR e ao adicional da PLR. Contudo, identificou que alguns

segurados empregados ainda receberam uma terceira parcela, no mês de mar/2008 (item 3.1.6, fls. 231/232).

15.1 Concluindo que a empresa procedeu aos pagamentos em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, a fiscalização realizou o lançamento de ofício relativamente ao período sob ação fiscal, isto, é, no tocante à segunda parcela (fev/2008) e terceira parcela (mar/2008) pagas aos trabalhadores.

16. Em contraposição à acusação fiscal, a recorrente sustenta que os pagamentos em mar/2008, considerados pela autoridade lançadora como uma terceira parcela da PLR de 2007, constituem, na verdade, um resíduo da segunda parcela, devido a um equívoco de cálculo somente identificado pela empresa após o pagamento efetuado aos trabalhadores no mês de fev/2008.

16.1 Logo, o mero acerto da segunda parcela da PLR de 2007, com base na CCT 2007, não pode ser considerado como uma terceira parcela autônoma para fins de verificação da periodicidade dos pagamentos, e sim apenas uma extensão daquele pagamento inicial realizado em fev/2008. Além do que, os valores dos pagamentos efetuados mar/2008 são ínfimos, conforme atesta a própria planilha elaborada pela fiscalização.

17. Pois bem. Admito possível que o pagamento de determinado valor ao trabalhador represente apenas um mero resíduo da parcela de PLR anteriormente paga a menor, tendo em conta a identificação de erro aritmético ou mesmo evidente equívoco na aplicação da metodologia de cálculo.

17.1 À vista do escopo da norma jurídica, tal circunstância, quando devidamente comprovada, não implica, a priori, desrespeito à periodicidade exigida em lei, privilegiando, desse modo, a substância sobre a forma.

18. Por isso, a questão controvertida demanda o exame do conjunto probatório. Na hipótese ventilada, o encargo de provar pertence à recorrente, na medida em que a prova incumbe a quem tem interesse em prevalecer os fatos que sustenta como fundamento à sua pretensão.

19. É que a redação do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, foi escrita de maneira clara no sentido de proibir o pagamento em periodicidade inferior ao semestre civil. Ao realizar pagamentos a título de PLR em periodicidade inferior ao semestre civil, sob quaisquer justificativas, a empresa estará atraindo para si o ônus da prova das suas alegações.

20. Uma vez incontroverso o fato enunciado pelo Fisco, qual seja o evento relativo a pagamento a título de PLR em frequência inferior ao prazo previsto na lei específica, compete ao empregador a demonstração que tal situação não tem o condão de provocar a incidência da contribuição previdenciária, por configurar um mero ajuste de cálculo da parcela devida ao trabalhador no mês anterior.

21. É sabido que a atividade probatória dirige-se à formação da convicção do julgador. No caso do processo sob exame, não estou convencido da procedência das alegações da recorrente.

21.1 A despeito de conter um discurso estruturado sobre os fatos que expõe e o direito que diz aplicável à questão controvertida, o recurso voluntário interposto pela empresa não está apoiado em um conjunto de elementos sérios e convergentes que, ao final, ganhem força probante.

22. É verdade que há indícios aparentemente favoráveis à probabilidade de ocorrência dos fatos alegados pelo contribuinte: (i) o pagamento em mar/2008 foi realizado no mês seguinte ao pagamento da segunda parcela (fev/2008), na rubrica denominada de "981 - Diferença PLR", e (ii) a quantia paga ao trabalhador, embora não represente valor desprezível, é relativamente menor que o montante pago a título da segunda parcela, composta pelas rubricas "980 - PLR" e "985 - Adicional de PLR".

23. Nada obstante, a recorrente não explica exatamente a natureza e as circunstâncias que envolveram o equívoco na feitura do cálculo e, posteriormente, a retificação do valor da segunda parcela paga a título de PLR, tampouco tem a iniciativa de colacionar aos autos os apontamentos matemáticos que evidenciem a diferença paga a menor, segundo as regras estabelecidas na CCT 2007. Nem mesmo esclarece as razões pelas quais o erro de cálculo identificado atingiu tão somente uma parte dos segurados empregados, que receberam a diferença no mês de mar/2018, em montantes variados entre si.

24. Não vislumbro, no presente caso, a viabilidade de solicitação de esclarecimentos e documentos adicionais à recorrente sobre os pagamentos em mar/2008, porquanto a diligência fiscal não tem a função de suprir o ônus probatório que incumbe às partes.

25. Exposto nos termos acima, concluo que os pagamentos realizados no mês de mar/2008 estão em desconformidade com a Lei nº 10.101, de 2000, pois descumprida a frequência mínima de 6 (seis) meses entre a distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados.

26. Pondera a recorrente, todavia, que mesmo a hipótese de pagamentos em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, não poderá levar à tributação da totalidade dos valores pagos a título de PLR com base na CCT 2007.

26.1 A incidência de contribuição previdenciária deveria ficar restrita, nessa hipótese, à terceira parcela da PLR, paga em mar/2008, haja vista que a descaracterização de todos os pagamentos decorrentes do plano, conforme entendimento da fiscalização, somente encontra respaldo na lei na situação excepcional de desconsideração por completo do instrumento de negociação coletiva firmado, o que não ocorreu "in casu".

27. Nesse ponto, penso que lhe assiste razão. A tributação do somatório dos pagamentos efetuados é medida necessária quando existe vício na formulação do plano de participação nos lucros ou resultados, em que o próprio instrumento de negociação transgride a disciplina prevista na Lei nº 10.101, de 2000.

27.1 Ao revés, quando a mácula está circunscrita à execução do plano, devem integrar a remuneração do trabalhador apenas os pagamentos extras que extrapolem às limitações legais. Nessa hipótese, os pagamentos realizados conforme a sistemática de desoneração operaram efeitos plenos, não sendo contaminados pelas irregularidades posteriores.

28. Conforme registra o Relatório Fiscal, a CCT 2007 estabeleceu o pagamento da participação nos lucros ou resultados em duas parcelas (item 3.1.5, fls. 231). Por sua vez, a autoridade lançadora não faz alusão à existência de quaisquer aspectos que neguem validade ao instrumento de negociação efetivado entre as partes.

28.1 É de se admitir, portanto, a higidez da convenção coletiva no que tange à estipulação das regras de periodicidade dos pagamentos, constituindo o defeito no número de pagamentos um problema exclusivo da execução da CCT 2007.

29. Nessa linha de raciocínio, o pagamento realizado no mês de fev/2008 está conforme a sistemática legal de desoneração tributária, atendendo aos pressupostos normativos contidos no § 2º do art. 22 e na alínea "j" do § 9º do art. 28, ambos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, abaixo reproduzidos:

*Art. 22 A contribuição a cargo da empresa, destinada à
Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

(...)

*§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º
do art. 28.*

(...)

Art. 28 (...)

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta
Lei, exclusivamente:*

(...)

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando
paga ou creditada de acordo com lei específica;*

(...)

30. Somente a parcela paga no mês seguinte, em mar/2008, é que contamina a manutenção do benefício fiscal, submetendo-se à incidência da contribuição previdenciária pela sua natureza salarial.

31. Logo, cabe decotar do crédito tributário lançado pela fiscalização os valores dos pagamentos correspondentes à competência 02/2008, relacionados à CCT 2007 (item 3.1.6 do Relatório Fiscal, às fls. 231/232).

31.1 Segundo a autoridade fiscal, os valores estão incluídos no Levantamento Fiscal "C7 - PARTIC LUCROS CCT 2007", compondo o AI nº 37.363.015-8 e 37.363.016-6 (fls. 260 e 279).

b) Pagamentos com base na CCT 2008

32. Os pagamentos de PLR vinculados à CCT 2008 mereceram por parte da autoridade lançadora uma interpretação semelhante à situação da CCT 2007.

32.1 Considerou a realização de pagamentos em 3 (três) parcelas, conflitando com o estipulado na CCT 2008 e em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000 (Anexo 1, fls. 242/246).

32.2 A fim de manter fidelidade com os termos da acusação fiscal, reproduzo o item 3.1.8 do Relatório Fiscal, "in verbis" (fls. 232):

3.1.8 Foram verificados na folha de pagamento de 11/2008, 12/2008 e 01/2009 pagamentos referentes a primeira parcela da PLR, rubrica 505 - antecipação PLR. Na segunda parcela, conforme a CCT 2008, deveriam ser pagos a PLR e o adicional de PLR até 02/03/2009. Foram verificados pagamentos referentes a PLR (rubrica 980) em 02/2009 e 04/2009 e valores referentes ao adicional de PLR (rubrica 985) em 06/2009 para uma parte dos empregados e em 07/2009 para a outra parte.

33. Em linha de defesa, a recorrente advoga que os pagamentos nos meses de jun/2009 e jul/2009, sob a rubrica "985 - Adicional de PLR", configura tão somente um complemento da segunda parcela e não caracteriza a existência de pagamento autônomo.

33.1 De acordo com o convencionado na CCT 2008, a segunda parcela bipartia-se em duas rubricas: "980 - PLR" e "985 - Adicional de PLR", as quais deveriam ser apuradas com base em metodologias de cálculo distintas. O pagamento da segunda parcela, em fev/2009, deu-se apenas com relação à rubrica "980 - PLR"; a parte inadimplida, representada pelo adicional a ser pago sob a rubrica "985 - Adicional de PLR", foi quitada nos meses de jun/2009 e jul/2009.

33.2 A extemporaneidade do pagamento do adicional de PLR foi motivada, segundo a petição recursal, pelo fato de o cálculo da parcela assentar-se em bases complexas, utilizando-se do cotejamento de lucros da empresa, cujos resultados foram objeto de reavaliação contábil e de contínuo diálogo com as entidades sindicais representantes dos trabalhadores.

33.3 Finaliza a recorrente dizendo que na hipótese de manutenção do lançamento fiscal, a incidência da tributação deve alcançar somente as parcelas pagas em jun/2009 e jul/2009, e não a totalidade dos pagamentos efetuados a título de PLR de 2008, como impôs a autoridade lançadora.

34. Pois bem. No que tange às competências 11/2008 e 12/2008, que compõe este processo administrativo, é irrelevante para o deslinde de mérito a avaliação sobre a existência de pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados efetuados em três parcelas, em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000.

34.1 Tal questão é fundamental para a análise da procedência do crédito tributário correlato que faz parte do Processo nº 19515.722577/2012-46, relativo às demais competências envolvidas.

35. É que, segundo o Relatório Fiscal, a CCT 2008 assentou o pagamento da participação nos lucros ou resultados em duas parcelas (itens 3.1.7 e 3.1.9, às fls. 232). Da mesma maneira que a CCT 2007, a autoridade lançadora não chegou a fazer alusão à presença de características no plano que conduzem a negativa de validade do acordo realizado entre as partes.

36. Admitindo-se a higidez da convenção coletiva de 2008 no que tange à estipulação das regras de periodicidade dos pagamentos, a irregularidade apontada pela acusação fiscal, se confirmada após a valoração das provas, constitui em problema exclusivo da execução da CCT 2008, e não da sua formalização.

36.1 Repetindo o que disse alhures, a tributação do somatório dos pagamentos efetuados é medida necessária quando existe vício na formulação do plano de participação nos lucros ou resultados, em que o próprio instrumento de negociação transgreda a disciplina prevista na Lei nº 10.101, de 2000.

37. De modo tal que os pagamentos antecipados realizados nos meses de nov/2008 ou dez/2008, associados à primeira parcela da PLR, guardam conformidade com a sistemática legal de desoneração tributária, atendendo aos pressupostos normativos contidos na Lei nº 8.212, de 1991.

37.1 Em outras palavras, limitando-se ao ano de 2008, a existência de dois pagamentos a um mesmo beneficiário, o primeiro, em fev/2008, relativo à CCT 2007, e o segundo, em nov/2008 ou dez/2008, concernente à CCT 2008, não excede o limite legal anual de até dois pagamentos, também não chega a conflitar com a periodicidade mínima de seis meses.

38. Destarte, cabe afastar do lançamento de ofício os valores dos pagamentos correspondentes à competência 11/2008 e 12/2008, relacionados à CCT 2008 (item 3.1.9 do Relatório Fiscal, às fls. 232).

38.1 Segundo a autoridade fiscal, os valores estão incluídos no Levantamento Fiscal "C8 - PARTIC LUCROS CCT 2008", compondo o AI nº 37.363.015-8 e 37.363.016-6 (fls. 262/266 e 281/285).

c) Pagamentos com base no ACT 2007

39. Relativamente aos pagamentos efetuados como base no ACT 2007, na competência 02/2008, o fundamento da acusação fiscal é que o programa de PLR, em razão da data de assinatura do acordo em 27/12/2007, não foi pactuado previamente, conforme determina o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000 (item 3.2.5 e 3.2.6 do Relatório Fiscal, às fls. 233):

Art. 2º (...)

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

(...)

40. A recorrente rechaça a pretensão fiscal sob vários argumentos. Em primeiro lugar, afirma que as metas e regras para recebimento da PLR de 2007 eram de amplo conhecimento dos funcionários da empresa, haja vista a absoluta semelhança com aqueles mesmos parâmetros estabelecidos nos acordos de anos anteriores, a exemplo do ACT 2006.

40.1 Adiciona, na sequência do recurso voluntário, que as metas para recebimento da PLR não consideravam os empregados individualmente, mas o desempenho da instituição de uma forma global, seja visando ao aumento da satisfação de seus clientes, seja objetivando um aumento do lucro.

40.2 Por derradeiro, alega que, ao contrário do entendimento fiscal, a própria Lei nº 10.101, de 2000, não prevê como requisito de validade a prévia pactuação do programa de PLR. Com efeito, o único requisito relacionado à data de celebração de acordos de PLR é que este seja firmado antes da distribuição dos valores que lhe são objeto, o que ocorreu no presente feito.

41. Pois bem. É incontroverso que o ACT 2007, com vigência para o período de 1º/1/2007 a 31/12/2007, está datado em 27/12/2007. Segundo a Cláusula Terceira do acordo, o critério para fruição da PLR é demarcado pela melhoria no índice de satisfação dos clientes das instituições financeiras, com base na posição do Banco Santander S/A no "ranking" disponibilizado anualmente (fls. 175/188).

42. Em termos da legislação aplicável à PLR, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, reproduzido linhas acima, enumera de forma exemplificativa, e não taxativa ou exaustiva, os critérios para a fixação dos direitos de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, tais como índice de produtividade, qualidade e programas de metas e resultados.

42.1. Mesmo que condicionado às finalidades e exigências da lei, as partes têm liberdade para fixar os critérios e condições da fruição da PLR, sendo válida, a princípio, a escolha de qualquer resultado que interesse à empresa.

43. No entanto, é fundamental não perder de vista que a participação nos lucros ou resultados é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, constituindo-se em ferramenta à disposição da empresa para motivar e integrar o trabalhador no objeto empresarial, com vistas ao alcance de uma meta ou resultado futuro.

44. Quero dizer que o acordo entre as partes deve incentivar, via de regra, o alcance de resultados pactuados previamente, com regras claras e objetivas a respeito da contribuição dos empregados, delimitadas individual ou coletivamente, com mecanismos de aferição do acordo, requisitos os quais, se cumpridos, darão direito à retribuição financeira ao trabalhador.

45. É da essência do instituto que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, extraído da própria interpretação sistemática do ordenamento jurídico, a partir do inciso XI do art. 7º da Constituição da República de 1988, que instituiu a

participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, em conjunto com a regulamentação dada à matéria pela via da Lei nº 10.101, de 2000.

46. É verdade que a lei não impõe de modo expresso qualquer momento para a assinatura do instrumento de negociação. Porém, tal característica da legislação não tem o condão de levar o intérprete à conclusão extrema de que é suficiente tão somente a formalização do acordo, devido ao término das negociações, não suceder ao pagamento da parcela da participação nos lucros ou resultados.

46.1 A exigência de formalização do instrumento antes do pagamento, tal como defende a recorrente, é até mesmo óbvia, porquanto deve-se garantir ao trabalhador a possibilidade de examinar se o montante recebido está conforme as metas e critérios pré-estabelecidos entre as partes para o respectivo pagamento.

47. A prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, para autorizar a fruição do benefício fiscal é uma situação ideal para a garantia dos direitos dos trabalhadores e o incentivo ao aumento de produtividade. Nada obstante, é limitada pelo mundo real em nosso País, dadas as dificuldades práticas de negociação e conclusão a tempo da sua formalização por escrito.

48. Daí porque é inevitável certa flexibilidade, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto que visa à melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

49. Essa possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração.

50. Nesse raciocínio finalístico, é possível, portanto, aceitar a assinatura depois de iniciado o período de aferição, sem que implique um desvirtuamento integral em face da legislação de regência, desde que evidenciada, considerando o tipo de metas e/ou resultados estabelecidos, a negociação em curso e o amplo conhecimento pelos empregados das regras discutidas, de maneira que os trabalhadores pudessem desde já adotar medidas práticas para atingir as metas ou os resultados que adiante restarão acordados entre as partes.

51. No caso em apreço, contudo, penso inviável legitimar, tendo em conta as finalidades da Lei nº 10.101, de 2000, a situação identificada pela fiscalização nos autos, mesmo que adotada a flexibilidade de prazo para assinatura do ajuste a que fiz menção há pouco.

52. A assinatura do acordo apenas no último mês do período de apuração dos resultados, ou mais especificamente faltando 4 (quatro) dias para o término do período, porque datada de 27/12/2007, revela-se similar, no tocante ao seus efeitos, à assinatura posterior ao encerramento do período de apuração.

52.1 Da mesma maneira que não há como incentivar e aferir o resultado que já ocorreu, o estabelecimento de parâmetros já sabidamente atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, igualmente desnatura o programa de participação nos lucros ou resultados, configurando-se, na verdade, em parcela de natureza salarial, a título de gratificação ou prêmio pago por liberalidade da empresa.

52.2 A certeza do alcance dos resultados para fins do direito ao pagamento da PLR trás como consequência que os sindicatos, representando os trabalhadores, não criam obstáculos à assinatura do acordo em data próxima ao término do período de apuração, mesmo diante do tempo insuficiente que os empregados disporiam para direcionar seus esforços para atingir o que foi juridicamente pactuado.

53. Por outro lado, a existência de similitude com os acordos firmados em exercícios anteriores não possui, no caso sob exame, a importância que pretende dar a recorrente a tal fato.

53.1 Reconheço que a existência de ajuste anterior, com características semelhantes, pode gerar expectativa do trabalhador, de sorte a contribuir para o incentivo da sua produtividade.

53.2 Todavia, a pactuação do instrumento ao "apagar da luzes" do período a que se referem os resultados, em 27/12/2007, extrapola qualquer flexibilidade possível, sendo flagrantemente contrária ao próprio sentido de incentivo à produtividade perseguido pelo legislador. Não pode, tampouco deve, o aplicador do direito acatá-la como estando em harmonia com o ordenamento jurídico.

53.3 Caso contrário, se estaria admitindo uma presunção indevida, em desfavor do interesse do trabalhador protegido pela lei, consistente na possibilidade de definição das regras para aquisição do direito de receber a PLR por meio dos costumes ou verbalmente, em detrimento da sua implementação mediante instrumentos normativos previamente negociados para o período de avaliação, que não deixem margem à discricionariedade do empregador, conforme prescrito na Lei nº 10.101, de 2000.

54. Além do que, não custa lembrar, apenas quando da assinatura do termo de acordo, com a participação do respectivo sindicato, concretiza-se a negociação entre as partes e o ato consensual está apto a produzir efeitos jurídicos que lhe são próprios para o respectivo período a que se refere.

55. Também a fixação de metas com base no desempenho da empresa como um todo, e não considerando o trabalhador individualmente, não valida a assinatura do acordo laboral ao final do período de avaliação.

55.1 A avaliação coletiva, com participação geral dos trabalhadores, não afasta o esforço individual, em menor ou maior grau, para a construção do resultado pretendido, mesmo que atrelado a parâmetros vinculados ao aumento da satisfação dos clientes ou ao lucro da empresa.

55.2 Continua a exigência de que a assinatura do instrumento de acordo coletivo concretize-se com antecedência ao final do período de aferição, para que ainda seja possível a adoção pelo trabalhador de medidas para atingir a produtividade coletiva previamente pactuada entre as partes.

56. Concluo, portanto, que a autoridade fiscal procedeu de modo escorreito ao considerar os valores pagos com base no ACT 2007 como integrantes da remuneração e do salário-de-contribuição dos segurados empregados, por estarem em desconformidade com o que prescreve a Lei nº 10.101, de 2000.

d) Pagamentos com base no Plano Específico (PEX)

57. Utilizando-se do mesmo fundamento do ACT 2007, analisado no tópico precedente deste voto, a autoridade lançadora também descaracterizou os pagamentos efetuados, nas competências 01/2008 e 02/2008, com base no Plano Específico (PEX) mantido pela empresa.

57.1 O acordo específico está previsto no parágrafo único da Cláusula Sexta do ACT 2007, a seguir transcrito (item 3.3 do Relatório Fiscal, às fls. 234):

**CLÁUSULA SEXTA: PROGRAMAS ESPECÍFICOS
MANTIDOS PELOS ACORDANTES**

Ficam ratificados, nos termos do artigo 2º, II, da Lei 10.101/00, todos os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, específicos para segmento de negócios dos ACORDANTES, com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constaram dos respectivos instrumentos, nominados PROGRAMAS SIM e respectivo Super Ranking, os quais integram o presente acordo.

PARÁGRAFO ÚNICO

As participações nos lucros ou resultados dos trabalhadores ocupantes dos cargos executivos, como tais compreendidos os administradores e os demais cargos diretivos, de gerência e de supervisão ou assessores, integram o presente acordo e obedecerão às regras e valores fixados pela diretoria com base no respectivo cargo ou função, no PEX, Programa Executivos.

58. De fato, o PEX, destinado ao pagamento de PLR para determinadas áreas de negócios da recorrente, é parte integrante do ACT 2007, com assinatura em 27/12/2007, para vigência entre 1º/1/2007 a 31/12/2007.

59. Se a data da assinatura do ACT 2007, como visto, acarreta a descaracterização dos pagamentos com respaldo nesse instrumento normativo, para fins da Lei nº 11.101, de 2000, é decorrência lógica que as parcelas pagas com base no PEX estarão também contaminadas e, portanto, submetidas ao campo de incidência da tributação, compondo a remuneração e o salário-de-contribuição do segurado empregado.

60. A manutenção dessa parcela do crédito tributário lançado está apoiada, portanto, nas mesmas razões de decidir.

e) Ganho Eventual. Falta de habitualidade do pagamento

61. De forma subsidiária, a recorrente argumenta que os valores pagos com base no ACT 2007, inclusive o respectivo PEX, representam importâncias recebidas a título de ganho eventual, que não integram o salário-de-contribuição, ante a falta de habitualidade do pagamento.

62. Não lhe assiste razão. Dos documentos que instruem os autos, tendo em conta, inclusive, os fatos descritos pela empresa na impugnação e no recurso voluntário, constata-se

que o pagamento de tais verbas, com a mesma natureza, se efetivou com base em acordos trabalhistas firmados em exercícios anteriores e posteriores ao ano de 2007 (por exemplo, ano-calendário 2006, às fls. 475/478, e ano-calendário 2008, às fls. 189/201).

62.1. Não é eventual o pagamento efetuado pela empresa quando caracterizada a habitualidade anual nos pagamentos, pela recorrência da situação ao longo do tempo sem interrupção.

63. Porém não é só. A impossibilidade de tributação dos pagamentos recebidos a título de ganho eventual, dada a exclusão expressa pelo item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não comporta a interpretação pretendida pela recorrente no recurso voluntário. Eis o dispositivo:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

(...)

64. Entendo que o ganho eventual a que alude o item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, deve estar expressamente desvinculado do salário por força de lei, para só então não integrar a remuneração do segurado empregado.

64.1 Com efeito, por meio da alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, o Poder Executivo não repetiu a redação original da Lei nº 8.212, de 1991. Além de suprimir o artigo "os" que antecede "abonos", explicitou que a desvinculação do salário deverá decorrer da lei:

"ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei".

64.2 Segundo a redação da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador não separou os ganhos eventuais e os abonos em alíneas distintas. Com mais evidência, o regulamento também não o quis fazer, porquanto poderiam, ambos os diplomas, dar tratamento distinto a cada uma das espécies, como se infere do rol de parcelas não integrantes do salário-de-contribuição detalhado no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e no § 9º do art. 214 do RPS.

64.3 Quanto ao termo "expressamente", a contribuição previdenciária é espécie de tributo. Mais que razoável, portanto, que estejam definidas em lei as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração, assim como as respectivas situações e condições, por ser inconcebível deixar, ao alvedrio do sujeito passivo, a exclusão da tributação.

65. Logo, sem razão a recorrente.

f) Aplicação da retroatividade benigna

66. No tocante ao cálculo da multa, até a competência 11/2008, a fiscalização utilizou critério para dar cumprimento à retroatividade benigna prevista na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN (fls. 235/236).

67. Todavia, a recorrente sustenta que a autoridade lançadora adotou critério equivocada para a retroatividade das penalidades, comparando fatos de natureza distintas, atribuindo-lhes consequência única, acabando por não aplicar de forma correta e efetiva a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

68. A novel legislação, por meio da Lei nº 11.941, de 2009, derogou o inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, que previa a aplicação da multa de mora quando do lançamento de ofício de contribuições previdenciárias em atraso. Pleiteia, desse modo, a retroação do novo regime jurídico da Lei nº 11.941, de 2009, que deixou de considerar infração à legislação tributária o "atraso de pagamento".

69. Alternativamente, caso não seja reconhecida a exclusão da multa de mora, indevidamente imposta, postula a aplicação da multa de mora por descumprimento de obrigação principal prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, porém limitada, nos termos do § 2º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a 20% (vinte por cento).

70. Pois bem. Devido às alterações promovidas na Lei nº 8.212, de 1991, pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, em matéria de penalidade relacionada a infrações anteriores a 12/2008, isto é, até a competência 11/2008.

71. São várias as vertentes interpretativas, inclusive no âmbito do contencioso administrativo, a respeito da aplicação do princípio da retroatividade benigna ao regime de multas estatuído na Lei nº 8.212, de 1991.

72. Em que pese todos os bons argumentos trazidos ao debate, tenho entendido, até o momento, como mais adequado o critério de cálculo utilizado pela fiscalização e acatado pela decisão de piso, visto que respeita a proibição de dupla penalização pela prática de uma mesma conduta infracional e compara penalidades incidentes sobre condutas idênticas.

73. Na linha que vem decidindo, reiteradamente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscais deste Conselho Administrativo,¹

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

74. A penalidade pela falta de recolhimento espontâneo das contribuições previdenciárias, prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, no contexto do descumprimento de obrigação principal verificada no procedimento do lançamento de ofício, não foi eliminada com a publicação da novel legislação.

¹ Acórdão nº 9202-005.246, julgado na sessão de 22/2/2017, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

74.1 Com efeito, a disciplina da multa passou a constar do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que trouxe para o contexto da legislação previdenciária a chamada "multa de ofício" do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

75. É irrelevante para o critério de retroatividade benigna o fato de a sanção pecuniária não mais receber a denominação pelo legislador ordinário de "multa de mora", quando as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

76. Ao estabelecer um percentual fixo de multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da contribuição não declarada, o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, impôs uma única multa tanto para a conduta do não recolhimento das contribuições previdenciárias, quanto para a falta de GFIP ou sua apresentação deficiente em relação a essas mesmas contribuições, que constitui descumprimento de obrigação acessória. Transcrevo a literalidade do inciso I do art. 44:

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

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

(...)

77. É de ver-se que na legislação atual, verificado simultaneamente o descumprimento de obrigação principal e acessória relacionadas às contribuições previdenciárias (não recolher, falta de declaração e/ou declarar com incorreções/omissões), haverá a incidência de apenas uma penalidade: a multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida por força do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

78. Quero dizer assim que, na hipótese de lançamentos correlatos pela falta de pagamento e declaração inexata na GFIP relacionada à contribuição previdenciária, como ora se cuida, a multa prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, e aquela dos §§ 4º e 6º do art. 32 da mesma Lei, foram substituídas por uma única multa (**ex vi** do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991).

79. Dessa feita, com fez a autoridade fiscal, às fls. 235/236, para se verificar a situação mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, há que se realizar a seguinte comparação de penalidades entre mesmas contribuições, por competência:

(i) legislação anterior: somatório da multa aplicada nos moldes do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (obrigação principal), e das multas aplicadas na forma dos §§ 4º a 6º do art. 32 da mesma Lei (obrigação acessória); e

(ii) legislação atual: multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e introduzida pela MP nº 449, de 2008, sem qualquer limitação, acrescentado, se for o caso, a multa pela incorreção ou omissão de informações relativa a fato gerador não contemplado pela aplicação da multa de ofício.

80. Entretanto, deverá ser feito o cálculo da multa para efeitos da retroatividade benigna, quando da execução do julgado, naquelas competências em houve a exclusão de parte da contribuição previdenciária lançada pelo agente fiscal, a exemplo do mês de 02/2008 (pagamentos com base na CCT 2007).

80.1 Vale dizer, no que toca às penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias até a competência 11/2008, deverá ser reavaliada a situação final mais benéfica à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, nos seguintes termos:

i) legislação anterior: multa no percentual de 24% + multa do AI CFL 68; e

ii) legislação atual: multa no percentual de 75%.

81. Para o lançamento fiscal reflexo no tocante às contribuições previdenciárias da empresa, relativo às contribuições para outras entidades e fundos, o percentual da multa equivale a 24% (vinte e quatro por cento) para as competências até 11/2008. Nessa hipótese, não há reparo a fazer no procedimento adotado pela fiscalização (fls. 274).

g) Auto de infração pelo descumprimento de obrigação acessória

82. Para a recorrente, é improcedente a multa imposta por intermédio do AI nº 37.363.014-0 (CFL 68), pelo descumprimento de obrigação acessória, haja vista que a obrigação principal não é devida, pela falta de natureza salarial das parcelas pagas aos segurados empregados.

83. Não lhe assiste razão, nos termos que requer. Cabe a manutenção do auto de infração, embora com redução do montante da multa aplicada pela fiscalização, dado que subsiste em parte o crédito tributário original relativo à obrigação principal.

84. É certo que as exclusões dos pagamentos com base na CCT 2007 e 2008, nas competências 02/2008 e 11/2008, provocarão alteração no cálculo do montante final da penalidade contida no AI nº 37.363.014-0, reduzindo o valor da multa (CFL 68).

84.1 A despeito dos ajustes necessários por ocasião da execução do julgado, a autuação no CFL 68 deverá ser mantida naquelas competências em que o comparativo das multas for mais benéfico ao contribuinte, conforme critério da retroatividade benigna antes confirmado.

85. Alega a recorrente, ainda, que a multa foi apurada com equívoco em relação ao seu valor-base, porque a fiscalização utilizou a quantia de R\$ 1.617,12 (mil seiscentos e dezessete reais, doze centavos), fixada pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 2, de 6 de

janeiro de 2012, ou seja, levou em consideração uma norma posterior a todos os fatos geradores do ano-calendário de 2008 (item 7.6 do Relatório Fiscal, às fls. 236).

86. A penalidade aplicada pela fiscalização está regulamentada no inciso II do art. 284 do RPS. O § 2º do art. 284 estabelece que o valor do limite mínimo a que alude a legislação tributária, chamado pela recorrente de "valor-base da multa", é aquele vigente na data da lavratura do auto de infração:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

(...)

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 2003)

(...)

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

(DESTAQUEI)

87. O reajustamento do valor mínimo não significa a majoração da base de cálculo da penalidade, que a torne mais onerosa, até porque a medida é implementada por intermédio de portaria interministerial.

87.1 Trata-se apenas de atualização do valor monetário, dado que a moeda com o passar do tempo sofre uma depreciação, cujo resultado ao final não representa aumento de valor, mas mero incremento nominal.

88. Em síntese, a multa por infração a dispositivo da legislação previdenciária aplica-se de acordo com a legislação da época dos fatos geradores, porém o valor mínimo, reajustado na forma prevista na legislação, será aquele vigente na data da lavratura do auto de infração. A lavratura do auto de infração deu-se na competência 11/2012.

89. Infere-se que o procedimento de fixar a multa de acordo com o valor reajustado na data da lavratura do auto de infração é legítimo, encontra amparo na lei e não afronta o art. 144 do CTN.

90. Logo, correto o procedimento fiscal, não havendo que se cogitar em vício no lançamento.

h) Aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício

91. Ressalvo minha posição particular no sentido de que a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício não é matéria que compõe o lançamento de ofício, o que resultaria, a rigor, na impossibilidade de apreciá-la no âmbito restrito ao litígio instaurado com a impugnação da exigência fiscal.

92. Todavia, é sabido que a maioria dos conselheiros da Turma é adepta do conhecimento da matéria. Portanto, por economia processual, passo diretamente a análise do mérito.

93. A incidência de juros de mora sobre multa encontra suporte no art. 161 do CTN, a seguir reproduzido:

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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

(GRIFEI)

94. O art. 161 está inserido no Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do CTN, que versa sobre extinção do crédito tributário, especificamente na Seção II, a qual trata do pagamento, uma das formas de extinção do crédito tributário. A análise sistêmica não pode levar a outra conclusão senão que a expressão "crédito não integralmente pago no vencimento" refere-se ao crédito tributário em atraso, composto por tributo e multa, ou tão somente pela penalidade pecuniária.

94.1 É certo que multa não é tributo. Porém, a obrigação de pagar a multa tem natureza tributária, tendo recebido do legislador o mesmo regime jurídico, isto é, aplicando-se os mesmos procedimentos e critérios da cobrança do tributo, a teor do previsto no § 1º do art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

94.2 Completo a avaliação inicial destacando que o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação tributária principal, na dicção do art. 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

95. Por seu turno, o § 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês, salvo se a lei dispuser de modo diverso.

96. Em nível de lei ordinária, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, está assim redigido:

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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.

(GRIFEI)

96.1 Já o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 1996, citado no § 3º do seu art. 61, acima reproduzido, contém a seguinte redação:

Art. 5º (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

97. A expressão "débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições", contida no **caput** do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido alvo de interpretações distintas. Acredito inapropriada, com a devida vênia, uma simples exegese literal e isolada desse dispositivo, devendo-se compreender o conteúdo e o alcance da norma jurídica nele contido como parte de um conjunto normativo mais amplo.

97.1 Como visto, o débito, ou o crédito tributário, não é composto apenas pelo tributo. Constatado o inadimplemento do tributo pelo sujeito passivo, no prazo concedido pela legislação, há a aplicação da multa punitiva, a qual passa a integrar o crédito fiscal. O atraso na quitação da dívida atinge não só o tributo como a multa de ofício.

97.2 Logo, tendo em conta que a finalidade dos juros de mora é compensar o credor pela demora no pagamento, tais acréscimos devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário.

97.3 Ademais, o raciocínio exposto não implica a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, como parece dizer o art. 61. Ambas com viés punitivo, multa de mora e de ofício se excluem mutuamente, de maneira tal que a aplicação de uma afasta, necessariamente, a incidência da outra.

98. Concluo, portanto, devida e permitida por lei a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, calculados com base na taxa Selic, quando não recolhida dentro do prazo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

(i) excluir do lançamento fiscal o crédito tributário incidente sobre os valores dos pagamentos correspondentes às competências 02/2008, 11/2008 e 12/2008, relacionados às CCT's 2007 e 2008; e

(ii) recalcular quando da execução do julgado, tendo em vista a exclusão de valores pagos com base nas CCT's 2007 e 2008, as penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias até a competência 11/2008, inclusive obrigação acessória, de forma a reavaliar a situação mais benéfica à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo da retroatividade benigna adotado pela autoridade lançadora.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess