



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722721/2012-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.157 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2023
Recorrente KANTAR IBOPE PESQUISA DE MÍDIA E PARTICIPAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/04/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. LEVANTAMENTO PG. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. META VINCULADA AO CARGO. AUSÊNCIA DE ÓBICE.

A Lei nº 10.101/2000 é o comando normativo específico que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e não traz, entre os requisitos, óbice à meta que tenha vinculação ao cargo hierárquico. A legislação tributária que dispõe sobre isenção deve ser interpretada literalmente e o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto na lei - arts. 108 e 111 do CTN.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E DE INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). APRESENTAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES. TOTALIDADE. DADOS NÃO CORRESPONDENTES. PENALIDADE APLICÁVEL. CFL 68.

O contribuinte que deixar de informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias se sujeitará à penalidade prevista na legislação de regência.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. INFORMAÇÃO MENSAL. AUSENTE. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente às penalidades associadas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro

de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte prestar mensalmente, por meio da respectiva GFIP, as informações previstas na legislação tributária.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. JULGAMENTO. EFEITO. VINCULAÇÃO.

O resultado do julgamento de recurso interposto contra decisão referente à obrigação tributária principal reflete naquele atinente à obrigação tributária acessória àquela vinculada. Logo, o julgamento do primeiro deverá anteceder ao do segundo, ainda que na mesma sessão da respectiva reunião.

OUTRAS CONTRIBUIÇÕES. TERCEIROS. ENTIDADES E FUNDOS. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO. EMPREGADOS E DIRETORIA. RECOLHIMENTO. EMPREGADOR. OBRIGATORIEDADE.

A remuneração paga ou creditada aos segurados empregados traduz base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos, cabendo ao empregador efetivar o respectivo recolhimento.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento, cancelando-se o crédito tributário constituído referente ao levantamento “PG– Prêmios pagos a gestores”. Vencidos os conselheiros: (i) Francisco Ibiapino Luz (relator), Diogo Cristian Denny e Rodrigo Duarte Firmino, que negaram-lhe provimento; e (ii) Gregório Rechmann Junior e José Márcio Bittes, que deram-lhe provimento em maior extensão, cancelando também o crédito referente ao levantamento “PC – PLR paga a contribuintes individuais”. Designada redatora do voto vencedor a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Redatora Designada.

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny, Rodrigo Rigo Pinheiro e Thiago Álvares Feital (suplente convocado).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2402-012.157 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.722721/2012-44

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e aquelas destinada ao SAT/RAT e a terceiros, entidades e fundos, assim como pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão n.º 14-45.498 - proferida pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), transcritos a seguir (processo digital, fls.1.110 a 1.114):

Trata-se de ação fiscal desenvolvida no contribuinte acima identificado que redundou na lavratura dos seguintes Autos de Infração pelo inadimplemento de obrigações tributárias principais (AIOPs) e acessória (AIOA):

i) AIOP/DEBCAD n.º 37.352.771-3 no importe de R\$ 377.183,78 (Trezentos e setenta e sete mil, cento e oitenta e três reais e setenta e oito centavos), valor consolidado em 11/12/2012 e constitutivo de contribuições destinadas à Seguridade Social correspondente à quota patronal, inclusive aquela para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e de contribuintes individuais que prestam serviços para a empresa autuada.

ii) AIOP/DEBDAD n.º 37.352.772-1 no importe de R\$ 37.615,18 (Trinta e sete mil, seiscentos e quinze reais e dezoito centavos), valor consolidado em 11/12/2012 e constitutivo de contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, ditas 'terceiros' – a saber FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE -, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados que prestaram serviços à empresa autuada.

iii) AIOA/DEBCAD n.º 37.352.770-5 no importe de R\$ 32.342,40 (trinta e dois mil, trezentos e quarenta e dois reais e quarenta centavos), com data de lavratura em 10/12/2012 pela apresentação das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Consoante o relatório fiscal (Refisc) os créditos constituídos em relação ao não cumprimento da obrigação tributária principal são decorrentes do pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em desconformidade com a lei de regência (Lei n.º 10.101/00) e não foram oferecidos à tributação das contribuições sociais aqui constituídas.

Segundo consta, o lançamento foi formalizado através dos seguintes levantamentos (papéis de trabalho), representativos das desconformidades com a lei suso assinalada:

- **Levantamento PA – Premiação adicional**: Identificou-se que a empresa pagou uma premiação adicional a alguns empregados que tiveram destaque em suas áreas de atuação. Tal pagamento está previsto no Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) apresentado pela empresa e, conforme esclarecimentos prestados, os gestores recomendavam quais colaboradores deveriam receber tal adicional e o diretor de

negócios era responsável por aprovar ou não a recomendação. Assim, no ACT não se encontra uma negociação prévia discriminando regras claras e objetivas a serem cumpridas quanta à fixação do direito de participação e aferição do cumprimento do quanto acordado com relação a esta premiação, de maneira que os empregados premiados foram escolhidos unilateralmente. Nesse diapasão, conclui a fiscalização, tal pagamento não teve como objetivo o incentivo à produtividade ferindo, assim, as exigências contidas na Lei de regência de tal maneira que os valores vertidos nesse contexto foram incluídos nas bases-de-cálculo das contribuições aqui lançadas.

- Levantamento PG – Prêmios pagos a gestores: Também aqui houve remuneração de gestores a título de PLR sem que houvesse no ACT uma negociação prévia discriminando regras claras e objetivas com relação ao pagamento de parte dessas verbas, que consistiu num multiplicador aplicado sobre o salário pago apenas a alguns gestores. No referido Acordo consta que as metas, prazos e critérios de participação e aferição de resultados dos gestores seriam acertados entre cada um e a direção da empresa, concluindo a fiscalização que tal pagamento não teve como objetivo o incentivo à produtividade, posto que as regras e os critérios para o recebimento da remuneração vinculava-se ao cargo ocupado hierarquicamente no quadro social da empresa, em afronta ao quanto disposto na Lei de regência. Nesse compasso, os valores pagos em conformidade com o item 3.1 do pacto Coletivo de trabalho foram considerados em acordo com a legislação de regência e o excedente foram caracterizados como ‘prêmios’, adicionais pagos em função do cargo ocupado na estrutura organizacional.

- Levantamento PC – PLR paga a contribuintes individuais: Aqui tratou-se de lançar os valores pagos a diretores não empregados à guisa de PLR, posto que tal verba é privativa dos empregados. Tais pagamentos foram considerados remuneração pagas a contribuintes individuais.

Em relação à obrigação tributária acessória, seu inadimplemento refere-se à não informação, na GFIP, dos valores considerados como base imponible em consonância com o constituído pelo Autos da obrigação principal. Nesse compasso cita-se o arcabouço legal e informa-se as mudanças havidas no ordenamento jurídico atinente à sua sistemática de cálculo a partir da vigência da MP n.º 449/2008 de sorte que, em homenagem ao quanto disposto no art. 106, II, ‘c’ do CTN, que trata da aplicação retroativa de legislação que lhe comine penalidade menos severa, comparou-se as imputações passíveis de serem aplicadas, concluindo que aquela vigente à época da infração revela-se favorável ao sujeito passivo, de sorte que aqui ela se constitui.

No mais informa as bases imponíveis, a alíquota praticada e o patamar da multa, bem como a emissão de representação fiscal para fins penais para apuração de conduta, em tese, consentânea com ilícito penal.

O contribuinte, irredimido, apresentou uma impugnação para cada um dos Autos de Infração lavrados, tempestivamente, consubstanciadas nos seguintes argumentos, em síntese:

Impugnação ao AI/DEBCAD n.º 37.352.771-3 (patronal):

i) Em preliminares, pede a nulidade do AI, posto que ferida a legalidade do ato mormente porque não observada a realidade dos fatos (busca da verdade material) por parte da Administração Tributária, atuando por intermédio da Autoridade Fiscal (cita doutrina e jurisprudência em apoio a tal tese).

Nesse contexto afirma que o exame documental foi superficial, não se atentando para o fato de que os pagamentos de PLR foram feitos nos termos acordados nos ACT e seus anexos encontrando-se, portanto, em conformidade com as disposições legais. Nesse contexto anexa aos autos o Acordo Coletivo de Trabalho, o Plano de Metas da Empresa, os Relatórios de Avaliação de Desempenho com suas respectivas cartas de comunicação

de desempenho destacado e os esclarecimentos prestados pelo contribuinte sob intimação fiscal.

Acrescenta que a fiscalização tomou apenas o ACT ignorando todas as regras e critérios claros e objetivos comprovadamente dispostos e aferidos no 'plano de metas' da empresa e nos 'relatórios de avaliação de desempenho'.

Para demonstrar a falta de zelo em que teria incorrido a fiscalização reproduz trecho do relatório fiscal onde se consigna que seriam devidas contribuições destinados aos 'terceiros' sobre os pagamentos de contribuintes individuais. Nesse contexto considera que a autoridade fiscal deixou de demonstrar/descrever de forma correta, clara e precisa os fatos, motivos e dispositivos legais que levaram ao Auto-de-Infração.

Noutra linha argumentativa, mas no mesmo contexto das nulidades, afirma o referido AI carente da motivação necessária para a sua lavratura (cita doutrinas), assim entendido a indicação do texto de lei que autorize a edição do ato, bem como os pressupostos de fato que permitam a sua prática.

ii) Em sede de mérito, postula pela imunidade dos pagamentos efetuado a título de PLR nos termos do art. 7º, XI, da Constituição Federal/88 que os desvincula expressamente das contribuições previdenciárias, independentemente da edição de qualquer legislação sobre a matéria.

No que tange à legislação infra-constitucional, afirma que a Lei nº 10.101/2000 apenas ratificou o entendimento vigente, dispondo facultativamente de alguns critérios para a confecção do acordo, não se encontrando as empresas obrigadas a adotá-los.

No mesmo sentido, postula que a isenção fiscal é modalidade de exclusão do crédito tributário, devendo ser interpretada literalmente nos termos do art. 111 do CTN. Cita vasta jurisprudência, inclusive julgados administrativos, nesses sentidos.

Noutra linha de mérito, reclama pela adequação ao conceito de PLR dos levantamentos de 'prêmio adicional' e 'prêmio pago a gestores' do lançamento fiscal, mormente porque houve a negociação entre a empresa e seus empregados, foram estabelecidas regras claras e objetivas para a aferição dos resultados com a participação da entidade sindical.

Segundo diz, a Impugnante firmou o Plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) através de comissão formada entre representantes da empresa e seus funcionários, com a representação do Sindicato e sem problemas quanto a eleição de seus representantes.

Desse Plano constam os beneficiários do programa, os direitos substantivos com base no cumprimento de metas coletivas e as regras adjetivas para gozo do benefício, tais como o prazo e a periodicidade do pagamento. Nesse contexto discorda da fiscalização que considerou insuficientes as regras previstas no referido acordo de modo a não serem consideradas previamente negociadas, não acatando a delegação das metas individuais para instrumentos particulares, posto que entende que não há a obrigação legal de que o Acordo de PLR disponha sobre todos os detalhes, mas apenas que contenha regras, parâmetros e diretrizes para o pagamento do benefício.

Salienta que o Acordo firmado estabeleceu metas globais, aplicáveis para a empresa como um todo e individuais, aplicáveis para os funcionários em geral e, de forma diferenciada, para os gestores (transcreve as cláusulas pertinentes), elaborando documentos formais que detalham as regras e metas para cada categoria (juntados aos autos), procedimentos que descreve, em resumo, tanto para os 'funcionários em geral' quanto para os 'prêmios pagos aos gestores'. Esclarece que para a categoria de 'gestores' não prevaleceria a regra da limitação a um salário e anexa casos concretos exemplificativos em cada uma dessas categorias.

Ao final, no tópico, afirma que a efetiva participação do Sindicato resta evidenciada mediante a assinatura do representante sindical ao final do referido Acordo.

No que tange ao lançamento das verbas pagas aos contribuintes individuais à guisa de PLR, efetuado em levantamento específico, afirma que tal direito, conferido pela Constituição Federal, é extensivo aos trabalhadores em geral, independente da sua forma de contratação, não havendo razão para que a legislação infra-constitucional o limite aos empregados. Nessa mesma linha, postula pela interpretação e aplicação analógica do quanto contido na Lei n.º 6.404/76 (Lei das S/A) no tocante à figura dos administradores não empregados das sociedades limitadas, estendendo a estes o direito ao recebimento na participação no lucro daqueles, prevista nos seus artigos 152, 190 e 201 (aqui, também, cola jurisprudência).

Ainda, insurge-se frente ao 'relatório de vínculos' que, apesar de não incluir diretamente as pessoas físicas no pólo passivo, denota a velada intenção de aplicar responsabilidade aos diretores, sócios e demais cargos de gerência da Impugnante, o que somente se pode fazer em caso de provas de excesso de poder ou dolo (art. 137 do CTN), o que não se demonstrou, requerendo as suas imediatas exclusões do relatório de vínculo e do pólo passivo.

Por fim pleiteia pela realização de diligência nos termos do art. 16, IV do Decreto n.º 70.235/72, para que restem definitivamente comprovadas as suas alegações e dado a grande quantidade de documentos relacionados ao caso, estabelecendo os quesitos que pretende ver respondidos. Após, postula pela concessão de prazo suplementar para manifestação e impugnação a contar-se após a ciência do Relatório Fiscal da diligência.

Impugnação ao AI/DEBCAD n.º 37.352.772-1 (terceiros):

Aqui o contribuinte reprisa a Impugnação apresentada nos autos atinentes à contribuição da empresa (quota patronal) para a Seguridade Social, excluindo apenas as considerações acerca do levantamento específico para contribuintes individuais beneficiados com a verba paga à guisa de PLR, posto que não foram constituídos no AI em tela.

Impugnação ao AI/DEBCAD n.º 37.352.770-5 (obrigação acessória):

Neste o Impugnante pede vênia para repetir as alegações atinentes às obrigações principais inadimplidas em nome do brocardo que reza que onde inexistente o principal, inexistente também o acessório.

Especificamente quanto à autuação por descumprimento da obrigação acessória, afirma existir erro no cálculo da multa aplicada, mormente porque a imputação baseou-se na legislação previdenciária anteriormente vigente, quando deveria ter sido aplicado em seu benefício (art. 106, II, 'c' do CTN) o critério estabelecido a partir da edição da MP n.º 449/2008 e que introduziu o art. 32-A na Lei n.º 8.212/91, o qual estabelece a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

Nesse diapasão, contesta a comparação efetuada pela fiscalização que levou em conta a 'multa de ofício' aplicada na obrigação tributária principal somada à 'multa isolada' pelo descumprimento da obrigação acessória então cabível e comparou tal resultado com a multa de ofício aplicável à obrigação principal introduzida pela supracitada MP n.º 449/2008, constituindo-se no art. 35-A da Lei n.º 8.212/91. Postula que tal interpretação é equivocada e que seria correta a comparação apenas das multas que guardam a mesma natureza. Aduz que a norma especial (Lei n.º 8.212/91) prevalece sobre a norma geral (Lei n.º 9.430/96) e cita julgados, inclusive administrativos, acerca do tema.

Posto nesses argumentos requer a desconstituição do lançamento fiscal, quer pela nulidade, quer pela improcedência, a imediata exclusão das pessoas físicas relacionadas

no relatório de vínculos ao pólo passivo da presente autuação, a produção de todas as provas admitidas no direito, a juntada posterior de documentos e a realização de diligência. Ainda, requer que as intimações sejam feitas não somente à Impugnante, mas também aos seus Representantes Legais que a esta subscrevem, em seu endereço comercial.

No tocante à obrigação acessória, caso subsistente, requer a retificação do valor imputado para aquele apurado nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, em atenção ao princípio da retroatividade benigna e acrescenta dois quesitos ao seu pedido de diligência, específicos para o feito.

(Destaques no original)

.Julgamento de Primeira Instância

A 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls.1.109 a 1.129):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/04/2008

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Integram a base-de-cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social os valores relativos aos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando efetuados em desacordo com a lei de regência.

MULTA APLICADA. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 11.941/09. RETROATIVIDADE BENÉFICA.

Para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro/2008, deve ser objeto de comparação a multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, somada à multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória relativa à GFIP, prevista no artigo 32 da mesma norma legal, com a multa de ofício estabelecida no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96 (75%), prevalecendo aquela que se mostrar mais favorável ao contribuinte.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal o Anexo 'Relatório de Vínculos', que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais ou não do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções previstas em lei.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando os elementos constantes dos autos são suficientes para o adequado entendimento e livre formação de convicção sobre o feito.

(Destaques no original)

Recursos Voluntários

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recursos voluntários (um para cada Debcad), ratificando os argumentando apresentados na impugnação (processo digital, fls. 1.132 a 1.171; 1.196 a 1.228 e 1.253 a 1.309).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

Os recursos são tempestivos, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 31/10/2013 (processo digital, fl. 1.131), e as peças recursais foram interpostas em 02/12/2013 (processo digital, fls. 1.132, 1.196 e 1.253), dentro do prazo legal para suas interposições. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Em vista disso, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve e nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque a administração tem o dever de buscar a verdade material e não o fez a contento. Portanto, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, a nosso ver, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às contribuições referentes ao período sob procedimento fiscal (Termo de Início de Ação e Intimações subsequentes). Logo, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a Autoridade Fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 27 e seguintes).

A propósito, vale transcrever trechos da decisão de origem, quem muito bem elucidam reportados fatos, nestes termos (processo digital, fls. 1.115 e 1.116):

I – Da preliminar de nulidade. Inocorrência.

Aventa o contribuinte a existência de nulidades capazes de ensejar o perecimento dos lançamentos fiscais. Tais nulidades estariam adstritas a uma suposta inobservância (ou observância superficial, para ser mais preciso), dos elementos documentais e esclarecimentos produzidos por ele ainda durante a ação fiscal. Nesse contexto afirma-se que a Auditoria Fiscal ignorou o ‘plano de metas’ da empresa, bem como os relatórios de avaliação de desempenho’, restringindo-se a considerar apenas o Acordo Coletivo de Trabalho.

Não foi o caso, entretanto.

Vê-se do Relatório Fiscal (Refisc) menção específica à cláusula do Acordo Coletivo que instituiu a premiação adicional aos empregados que obtivessem destaques em suas respectivas áreas, bem como àquela que estabeleceu a premiação paga aos gestores. Há, também, menções pontuais aos esclarecimentos prestados pelo contribuinte em respostas às intimações específicas que lhe foi dirigida, atinente ao feito, bem como constam como Anexos juntados pela fiscalização todas tais respostas e todos os documentos fornecidos pelo Auditado, inclusive os reclamados relatórios de avaliação de desempenho dos seus empregados que subsidiaram o pagamento da PLR.

Portanto não há falar-se em omissão em busca da verdade material, mas sim em uma valoração diferente dos fatos apresentados e documentados pelo sujeito passivo.

Também não há falar-se em ausência ou insuficiência de motivação. O Refisc é cristalino ao estabelecê-la com supedâneo no art. 28, I da Lei de Custeio da Seguridade Social, estabelecendo o conceito de remuneração, bem como em mencionar a hipótese de não incidência vinculada no § 9º, ‘j’, desse mesmo artigo, que se encontraria violada.

Demais disso, há que se considerar todos os anexos que compõem o presente processo e foram entregues ao contribuinte, inclusive o detalhado e minucioso anexo de Fundamentos Legais do Débito que compõe cada uma das Autuações, dispondo de forma pormenorizada e precisa o supedâneo legal em que se firmou o lançamento fiscal.

Quanto ao equívoco identificado pelo contribuinte, de que a Auditoria fez constar em seu relato que os pagamentos identificados aos contribuintes individuais incidiriam também em base-de-cálculo da contribuição devida às outras entidades ou fundos, quando é notório que, nessas circunstâncias fáticas, tais contribuições somente são devidas pela remuneração dos empregados, tal equívoco, dizíamos, não passa disso mesmo: um equívoco redacional, sem maiores conseqüências, posto que seguramente não foram lançados, como bem identificou o Impugnante ao fazer excluir da soma impugnação específica atinente àqueles autos de contribuições devidas a 'terceiros' as argumentações pertinentes a esse levantamento específico.

Dito de outra forma: não há incidência nem houve cobrança de quaisquer contribuições atinentes às contribuições devidas às outras entidades ou fundos no tocante ao pagamento da PLR aos segurados contribuintes individuais (diretores não empregados) e o fato de constar essa afirmação no Refisc, por si só, não tem o condão de nulificar o procedimento nem é representativa de qualquer descaso ou falta de zelo na constituição das contribuições devidas, não passando de mero equívoco desprovido de conseqüências que sequer reclama saneamento pela inexistência de prejuízo ao Autuado que não se deu ao trabalho de contestá-lo no AIOP específico das entidades terceiras, mesmo porque não houve a constituição de qualquer crédito tendo por fato gerador tais pagamentos.

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa. É o que se observa no "Auto de Infração" e no "Relatório Fiscal", em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 67 a 79 e 274 a 303).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, a teor de sua contestação e documentação a ela anexada. Nesse sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante a quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Participação nos Lucros e Resultados – PLR

Consoante se verá na sequência, a PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, **exceto** quando reportado estímulo se processar **fora** dos estritos ditames legalmente previstos. Assim entendido, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas traduz direito social de matriz constitucional, eis que inserto no inciso XI do art. 7º do Capítulo II - Dos Direitos Sociais - da Constituição Federal de 1988 (CF, de 1988), *verbis*:

CAPÍTULO II - DOS DIREITOS SOCIAIS

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**; (destaquei)

Como se vê, trata-se de imunidade condicionada, assim reputada por conta de sua eficácia limitada, que carece da citada regulação infraconstitucional para produzir os efeitos jurídicos esperados pelo legislador constituinte. Afinal, ditas benesses encontram-se desvinculadas do salário-de-contribuição, tão somente se referida concessão atender as exigências legalmente estabelecidas. Cuida-se de entendimento perfilhado à decisão do STF no julgamento do RE nº 569441/RS, tomada por repercussão geral, cujo “Tema” e a correspondente “Ementa” assim estão redigidos:

Tema 344:

Incidência de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros da empresa.

Ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. **Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação.** (Destaquei)

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(STF – RG RE: 569441 RS – RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. DIAS TÓFFOLI, Data de Julgamento: 09/12/2010, Data de Publicação: Dje – 057 28-03-2011)

Em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, inciso I, define salário-de-contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Contudo, mediante **interpretação autêntica** do transcrito comando constitucional, o § 9º, alínea “j”, do mesmo artigo da reportada Lei previdenciária, afastou a incidência tributária da PLR concedida aos empregados, desde que os requisitos estabelecidos na **lei específica** reguladora do preceito constitucional supratranscrito sejam obedecidos. Confira-se:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 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**; (Destaquei).

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, inciso I, §§ 9º, inciso X, e 10, replica o que está posto no transcrito art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de

1991, acrescentando, expressamente, que a PLR concedida em desacordo com a Lei n.º 10.101, de 2000, sujeita-se à incidência previdenciária, nestes termos:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica;**

[...]

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, **integram o salário-de-contribuição** para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(Destaquei)

A regulação manifestada na transcrição precedente deu-se com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29/12/94, reeditada e renumerada sucessivas vezes, com inexpressiva alteração textual, culminando na Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, da qual transcrevemos os seguintes excertos:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e **como incentivo à produtividade**, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será **objeto de negociação entre a empresa e seus empregados**, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 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.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

[...]

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.

(Destaquei)

Cotejando supracitadas normas, infere-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado às empresas que implementem sistema de remuneração dos seus empregados baseado no incremento de produtividade. Assim, **quando atendidos os preceitos legais**, a estes trabalhadores, desvinculada da remuneração, será destinada parcela dos ganhos econômicos resultantes da produtividade decorrente do respectivo trabalho. Logo, não se trata de mera gratificação franqueada deliberadamente pelo empregador, já que terá natureza jurídica de rendimento tributável quando distribuída em desacordo com os requisitos formais e materiais que suportam dita desoneração fiscal.

Por pertinente, embora se tratando de imunidade condicionada, e não de isenção, admitindo-se **a tributação como regra** no exercício da competência tributária, torna-se plausível dita Lei reguladora ser interpretada literalmente, por **traduzir exceção ao** ordenamento jurídico. Portanto, nos termos do art. 111 do CTN, o entendimento quanto ao fiel cumprimento dos transcritos aspectos formais e materiais deve ser **restritivo ao literalmente nela previsto**. Confira-se:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

A propósito, o eixo conceitual presente no comando constitucional “são direito dos trabalhadores [...] participar nos lucros ou resultados” (CF, 1988, art. 7º, inciso XI), quando clareado pelas expressões reguladoras “integração entre o **capital** e o **trabalho** e como incentivo à **produtividade**” (Lei nº 10.101, de 2000, art. 1º), bem como “será objeto de negociação entre a **empresa** e **seus empregados**” (Lei nº 10.101, de 2000, art. 2º), por si só, já afasta a suposta hipótese da citada participação poder **não ser extensível** à totalidade dos empregados. Afinal, trata-se de texto claro, direto e em contexto único, como tal, no meu entender, dificultando entendimento diverso.

Com efeito, o Constituinte remeteu a regulação da matéria para a lei, o Ato legal previdenciário exclui referida verba do salário-de-contribuição “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” e esta, por sua vez, é precisa em **não ressaltar** que discutido benefício poderá se destinar **apenas** a parcela dos empregados. Logo, diante da clareza e unidade semântica indisfarçável presente no revelado Dispositivo específico, prosperar entendimento divergente, implicaria aceitação de contradição dentro da própria norma; o que não existe, pois a expressão legal “**empresa e seus empregados**” não pode referir-se **somente** a parcela destes, se

a Lei assim não reservou. Ademais, também não se imagina razoável o legislador ter possibilitado discriminação dentro do grupo de empregados mediante suposta integração do capital e trabalho como incentivo à produtividade franqueada unicamente para alguns privilegiados, quando o comando da Constituição refere-se a “direito dos trabalhadores”, e não de apenas parte destes.

Nestes termos, considerando que a definição deve abranger o todo definido e tão somente ele, como correlacionar PRL paga à revelia da Lei integrativa com rendimento imune, se o já transcrito art. 3º do próprio Ato legal não admite que ela substitua ou complemente a remuneração devida. Desse modo, os pagamentos realizados pela empresa a seus empregados tão somente terão natureza jurídica de PLR desvinculada da respectiva remuneração - sem incidência das contribuições sociais previdenciárias e daquelas destinadas a terceiros, entidades e fundos -, quando se processarem com **atendimento cumulativo** dos seguintes requisitos:

1. resultar de prévia negociação mediante comissão paritária eleita pelas partes, nela integrando um participante designado pelo sindicato da respectiva categoria e/ou por meio de acordo ou convenção coletiva;

2. no documento registrando o acordado pelos participantes, deverá constar, de forma clara e objetiva:

- a. as especificações atinentes tanto aos benefícios destinados aos empregados (direitos subjetivos) como as contrapartidas por estes a serem despendidas em favor do empregador (regras adjetivas);
- b. os métodos a serem aplicados na aferição de cumprimento do compromisso pactuado;
- c. a periodicidade dos pagamentos da reportada participação;
- d. o período de vigência e os prazos para revisão do respectivo acordo;

3. o registro do acordo celebrado terá de ficar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

4. a PLR:

- a. não substitui nem complementa a remuneração;
- b. não poderá ser paga em periodicidade inferior a um semestre civil nem em mais de duas parcelas no mesmo ano civil;
- c. terá de ser disponibilizada à totalidade dos empregados.

Nessa ótica, como visto, a lei específica definiu dois eixos distintos, mas complementares, para o gozo do desincargo previdenciário em apreço, de forma que, sem o integral cumprimento destes, a PLR paga será tida como salário-de-contribuição, quais sejam:

(i) a validação do reportado programa, caracterizada pela formalização prévia do “instrumento de acordo”, com a participação dos empregados interessados e ratificação pelo respectivo sindicato da categoria - aspecto formal;

(ii) a eficácia da operacionalização do referido plano, qualificada pela consonância entre os **requisitos** legalmente previstos e as **regras** previamente estabelecidas, os instrumentos de **aferição** dos objetivos a serem atingidos e o efetivo **resultado** alcançado - aspecto material.

Por fim, apropriado consignar que a faculdade conferida às partes para articular as metas a serem atingidas, os respectivos critérios de aferição e os benefícios do cumprimento delas decorrentes deverá ser contida pelas normas cogentes atinentes à universalidade do programa, à temporalidade dos pagamentos, e, especialmente, ao seu caráter condicionado a resultado incerto.

Desenhada a contextualização legal posta, passa-se propriamente ao enfretamento da controvérsia, no meu entendimento, muito bem elucidado pelo julgador de origem, conforme se discorrerá na sequência.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

III – Da desconformidade do pagamento com a Lei de regência:

Atinente às desconformidades com a Lei de regência aventadas nos autos, temos que a fiscalização considerou que os pagamentos não tiveram por escopo o incentivo à produtividade, mas de premiação, tanto no caso do adicional pago aos empregados quanto nos prêmios pagos aos gestores. Nesse contexto aduziu que não se encontraria

uma negociação prévia discriminando as regras claras e objetivas, mas que o percebimento dependeria da indicação dos gestores (no caso do pagamento aos empregados) ou seriam negociados individualmente (no caso dos gestores), ferindo, assim, a lei de regência.

[...]

Vê-se nitidamente o espírito da Lei expresso em seu artigo primeiro: promover a integração entre capital e trabalho e o incentivo à produtividade. Vê-se, no artigo segundo, os instrumentos disponibilizados pela Lei para que sua finalidade seja alcançada e, por fim, vê-se na ressalva do artigo terceiro que tal participação não deve substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado.

Atendidos tais pressupostos básicos os pagamentos estariam em conformidade com o espírito da Lei e não constituiriam base de incidência da contribuição social, tanto a previdenciária quanto a de terceiros. Desatendidos, ao reverso, passam a ser verba tributável.

Ora, debrucemo-nos no Plano estabelecido pelo contribuinte com os seus empregados para ver se está conforme o espírito da lei ou em desacordo com ele.

De antemão registre-se que o PLR pactuado encontra-se corretamente formalizado: constituiu-o o contribuinte mediante comissão escolhida pelas partes, estando de um lado os representantes da empresa na forma de seus contratos sociais e de outro seus empregados, representados mediante comissão supostamente eleita para tanto, da qual participou um representante indicado pelo Sindicato da categoria. Consta, também, o arquivamento do quanto pactuado no Sindicato da categoria e, embora não conste dos autos o processo eletivo que se formou entre aqueles que iriam representar os empregados, a fiscalização é silente quanto ao tema ao passo que o contribuinte informa em sua impugnação não haver encontrado problemas na eleição de seus representantes.

No entanto, seu conteúdo é por demais sucinto, restringindo-se a três cláusulas, parecendo-nos buscar, apenas, a formalização do instrumento.

A cláusula primeira estabelece os participantes dividindo-os em dois grupos, *respeitadas as diferenças de funções e responsabilidades entre as categorias*, a saber os *funcionários em geral e os gestores*, inclusive os empregados das filiais e escritórios comerciais.

A segunda estabelece as metas dos grupos, dividindo-as em *metas de cada uma das empresas e metas individuais por empregado*, acertadas entre cada um e o respectivo superior hierárquico, enquanto o parágrafo único reporta ao Anexo 2 em que estaria disposto, exemplificativamente, a proporcionalidade dessas metas e o peso de cada uma na apuração do resultado.

Por fim a cláusula terceira estabelece que, i) para os *funcionários em geral*, o valor máximo a ser pago será de um salário e que tal percepção estaria condicionada ao cumprimento de, no mínimo, 80% das metas previstas para o exercício social de cada empresa do grupo no ano, conforme especificado no Anexo 1. Também nessa mesma cláusula consta que ii) além do PLR o grupo IBOPE reservará 10% do valor total nominal da folha de pagamento para distribuição de PLR aos empregados que se destacarem em suas áreas de atuação, *independentemente do nível hierárquico*. Por fim, nela giza que iii) *as metas, prazos, critérios de participação e aferição de resultados dos gestores serão acertados entre cada um e a direção da empresa respectiva*, e que todos que contem com no mínimo seis meses de prestação de serviço entrarão no rateio *pro rata tempore*.

Vale dizer, a cláusula quarta estabelece a Justiça do Trabalho como via de conciliação entre as partes e a cláusula quinta dá a vigência do pactuado, entre janeiro e dezembro de 2007.

E só.

Pergunto: ao ler tal acordo firmado entre as partes, um colaborador que não participou das rodadas de negociação é capaz de aferir quanto irá perceber à guisa de PLR? Saberá identificar quais são as metas estipuladas e os critérios de produtividade que lhes serão exigidos? Conseguirá, porventura, aferir a sua participação na integração entre o capital e o trabalho, que é o espírito a que a lei se propõe estimular?

Com certeza absoluta, a resposta é negativa.

Ora, se você for um 'funcionário em geral' saberá que suas metas de produtividade serão acertadas individualmente com seu superior hierárquico e que, se tudo der certo, você terá ao final do período, o crédito de um salário no mês de maio de 2008 (cláusula 3.1). Saberá, também, que caso tudo dê muito certo, haverá um bônus, de valor incalculável, para aqueles que se destacarem em suas áreas de atuação, seja lá o que for que isso queira significar (cláusula 3.1, § 2º).

Por outro lado, se você for um 'gestor' e ler o quanto pactuado não saberá de nada, a não ser que suas metas, prazos, critérios de participação e de aferição serão estabelecidos em particular, diretamente com a direção da empresa respectiva (cláusula 3.2), possivelmente num outro instrumento.

Ora, convencionou-se coletivamente que se convencionará em privado! Na verdade, convencionou-se que se convencionará! Nada mais.

Permito-me inquirir, novamente: nesse caso, qual a finalidade da presença de um representante Sindical? Sim, porque se as metas serão estabelecidas *a posteriori*, os valores adicionais virão de um fundo de reserva que será distribuído apenas entre os destaques, então qual a necessidade de um representante da coletividade?

O que se convencionou, afinal?

Nitidamente a intenção, parece-nos, é apenas formalizar um documento para apresentá-lo a quem por ele procurar, dando ares de regularidade.

Resta entender se é possível dar um tratamento individualizado ao pagamento da PLR, estabelecendo metas e valores para cada um dos empregados da empresa em particular em detrimento de uma regra matriz global, ou se tal tratamento personalizado burla o espírito da Lei e aproxima perigosamente tais verbas das premiações e das comissões comumente pagas àqueles que mais impactarem o lucro da empresa, agora travestidas de PLR.

Sim, porque num caso teremos PLR, no outro premiação.

De plano é possível verificar o cuidado da Lei ao dispor sobre o tema quanto a obrigatoriedade do encaminhamento coletivo da questão, seja por intermédio de uma comissão colegiada da qual participaria um representante da entidade sindical, seja no próprio Acordo coletivo de trabalho. É que o tratamento individual da matéria poderia ensejar distorções capazes de acobertar a substituição ou complemento da remuneração, o que é expressamente vedado pelo seu artigo terceiro.

Mas não é para se fazer de conta que se pactuou! Não, é para se pactuar de verdade. O parágrafo primeiro do artigo segundo é claro em afirmar que é **nesse** instrumento que deverão constar as regras claras e objetivas. Não em outro.

Isto posto conclui-se que a adoção de planos de participação nos lucros genéricos como o que nos foi apresentado, remetendo a acordos particulares firmados entre as partes e estabelecendo um *plus* para aqueles que se destacarem fere, frontalmente, o espírito da lei, que é o de contemplar a integração entre o capital e o trabalho e socializar o lucro.

Insta reconhecer que, tal qual entendeu a Auditoria, não se encontrou uma negociação prévia discriminando regras claras e objetivas a serem cumpridas, nem se buscou o incentivo à produtividade integrando capital e trabalho, mas sim ocultou-se o pagamento de premiação àqueles que, gestores ou não, otimizaram o lucro da companhia.

Premiação pactuada, verba remuneratória.

Nunca deixo de expressar minha admiração nessa peculiar relação entre Capital e Trabalho, decorrente da possibilidade de excluir da tributação os pagamentos efetuados à guisa de PLR: comumente são nessas únicas ocasiões em que o detentor do Capital não se contenta em pagar apenas aquilo que lhe pedem os trabalhadores, por meio de suas entidades representativas, mas querem dar mais, por mera liberalidade, nem que seja por um incremento ao quanto acordado no geral, nem que para isso tenham que pactuar individualmente o cumprimento de metas.

Assim, agiu bem a fiscalização ao aplicar os mesmos parâmetros avançados pela cláusula 3.1 (valor máximo de participação de um salário) a todos os colaboradores da empresa, constituindo o excesso em base tributária impositivo, por encontrar-se em desconformidade com a Lei de regência.

Note-se que o parâmetro utilizado já contempla desigualmente os desiguais, porquanto o salário do 'gestor' certamente é maior do que o do 'funcionário em geral'. No entanto aquilo que a isso exceder perde o caráter de PLR e adquire tonalidades de pagamento de premiação, mormente porque pactuada em caráter pessoal, não coletivo.

Ora, se o empregado se destacou, alcançando desempenho para além do pactuado individualmente, natural que se o premie. Mas não à custa da coletividade. Não à custa da não incidência tributária. Não à custa do desvirtuamento da Lei de regência, que veda expressamente a substituição ou complemento da remuneração nos pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados.

IV) Do pagamento da PLR a contribuintes individuais:

Por outro lado, não deixa de ser curiosa a petição do contribuinte em defesa do direito de pagar a PLR também aos contribuintes individuais, que seriam outra espécie do gênero 'trabalhadores' e, portanto, albergados também com esse direito pela leitura flexível que faz do dispositivo constitucional.

Nunca é demais lembrar que o conceito de contribuinte individual evoluiu daquele que antes considerava-os como 'autônomos', sem perder a característica de considerá-los como aqueles que trabalham por conta própria ou sem vinculação direta com o empregador. São os titulares de firma individual e os prestadores de serviço eventuais. São também, os membros de conselho de administração de sociedade anônima e os diretores não empregados, como no caso.

Tais diretores possuem uma remuneração mensal definida no estatuto da companhia que tem a natureza de *pro labore*, não de salário

Ocorre que a própria lei de regência – 10.101/2000 - faz menção, no art. 2º acima transcrito, aos empregados, certamente pela possibilidade de com eles pactuar as metas de produtividade necessárias ao perseguição do lucro que será, posteriormente, distribuído. Assim, não há buscar-se a analogia para integração da legislação, posto que

existe norma específica dispondo integralmente da matéria, e ela diz que o pagamento é devido aos empregados.

Firmo, portanto, a convicção de que a Participação nos Lucros ou Resultados é prerrogativa apenas daqueles vinculados à empresa através de uma relação de emprego, de maneira a possibilitar a integração entre o capital e o trabalho na forma de incentivo à produtividade, conforme, de resto, disposto na Lei de regência.

V – Da relação dos representantes legais do sujeito passivo constante do relatório de vínculos

Por fim, quanto as pessoas relacionadas em relatório anexo ao Auto de Infração – *Relatório de Vínculos* – cuja finalidade encontra-se encerrada em seu próprio corpo, ou seja, listar *todas as pessoas físicas ou jurídicas de interessa da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente*, não procede as suas pretendidas exclusões sob o argumento de que a imputação de suas responsabilidades pelo débito constituído implicaria na perquirição dos requisitos dispostos no art. 137 do CTN.

Com efeito, nenhuma responsabilidade lhes está sendo apontada, tratando-se apenas de informação meramente cadastral a veicular os administradores e responsáveis pelo sujeito passivo e seus períodos de atuação – até para, futuramente, apurar ou não a eventual existência de responsabilidade por infrações, nos termos do CTN –, sem no entanto vinculá-los ao pólo passivo da obrigação tributária, que resta integralmente constituída em desfavor da pessoa jurídica que teve contra si o débito lançado.

Ademais, o chamamento dos representantes legais na pessoa dos diretores para responder com seus bens particulares por dívida de natureza tributária é medida que se adota apenas no caso de esta não dispor de bens suficientes para a satisfação da dívida, o que somente ocorreria em fase de execução fiscal, em consonância com o parágrafo 3º, do artigo 4º, da Lei nº 6.830/80, que trata da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, mormente depois de se verificarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa, após eventual apuração de atuação dolosa ou culposa dos administradores.

Portanto, a relação de vínculos anexa ao Auto de Infração apenas cumpre o dever de abastecer com as informações necessárias os órgãos da administração tributária, de maneira a possibilitar, inclusive, que o órgão executor da dívida fiscal possa atender ao disposto no inciso I, do parágrafo 5º, do artigo 2º, da Lei nº 6.830/80, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

Claro está, portanto, que tais diretores e presidentes do contribuinte não estão arroladas no pólo passivo da exação, não havendo quaisquer ilegalidades na declinação de seus nomes, qualificações e período de atuação.

Ante o que se viu, sem razão a Recorrente.

Descumprimento de obrigação acessória (CFL-68)

Vale consignar que dita autuação teve por motivação o descumprimento do dever instrumental da Recorrente apresentação a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, exatamente como estabelece o art. art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, c/c os arts. 225, inciso IV, § 4º, e 284, inciso II, do Decreto 3.048/99, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

[...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

[...]

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Decreto 3.048, de 1999:

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:

[...]

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)

Mais especificamente, a autoridade fiscal nada mais fez do que aplicar a legislação de regência, pois os excertos do auto de infração ora transcritos conformam a exata infração apurada, bem como os dispositivos legais que a fundamentaram (processo digital, fl. 274):

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV e paragrafo 3., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados nao correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuicoes previdenciarias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e paragrafo 5., tambem acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e paragrafo 4., do Regulamento da Previdencia Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, paragrafo 5., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdencia Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 284, inciso II (com a redacao dada pelo Decreto n. 4.729, de 09.06.03) e art. 373.

DISPOSITIVOS LEGAIS DA GRADAÇÃO DA MULTA APLICADA

Art 292, inciso I, do RPS.

Como se nota, citado lançamento levou em consideração, rigorosamente, as disposições legais vigentes.

Retroatividade benigna

É de notório conhecimento dos operadores do direito tributário que o instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, conforme diz o Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, “c”, “*verbis*”:

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.

Nesse pressuposto, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova conformação aos arts. 32 e 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, refletindo diretamente nas penalidade moratórias e naquelas apuradas por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, alterou tanto as multas de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória como a multa e os juros de mora decorrentes do atraso no recolhimento das contribuições devidas, eis que, além de acrescentar os arts. 32-A e 35-A, revogou os §§ 4º e 5º do art. 32, assim como deu nova redação ao art. 35 e revogou seus incisos I a III, todos do referido Ato legal alterado.

Mais precisamente, de um lado, o dito art. 35, em sua nova redação, passa a tratar da multa moratória de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, limitada a 20% (vinte por cento), decorrente do recolhimento intempestivo, mas espontâneo, das contribuições devidas, nestes termos:

Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Lei n.º 9.430, de 1996:

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 n.º 7.212, de 2010)

§ 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. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

De outro, as penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas no citado art. 32, inciso IV, anteriormente capituladas nos seus §§ 4º e 5º, foram substituídas pelas multas incluídas art. 32-A, desde que apuradas em procedimento de ofício que trate isoladamente de tais obrigações acessórias - a não apresentação da GFIP ou sua entrega com incorreções ou omissões. Confira-se:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009). (Vide Lei n.º 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

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

apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Por fim, as multas capituladas no reportado art. 35, incisos I, II e III, deram lugar àquela disposta no acrescentado art. 35-A, quando apurada em procedimento de ofício tratando do descumprimento da obrigação principal e/ou acessória. Afinal, o novo comando legal abarcou tanto a multa pelo descumprimento da obrigação principal como aquela decorrente da falta de entrega da GFIP ou quando sua entrega se deu com incorreção ou omissão, afastando-se a aplicação simultânea de tais penalidades, nestes termos:

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).

Do até então posto, a partir da nova configuração dada à matéria, pode-se inferir acerca das referidas penalidades:

1. art. 35: trata da multa moratória decorrente do recolhimento intempestivo, **mas espontâneo**, das contribuições devidas. Por tais razões, inaplicável ao procedimento de ofício;

2. art. 32-A: trata da multa decorrente do procedimento de ofício isolado, que tenha por objeto a apuração do descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreção ou omissão);

3. art. 35-A: trata da multa decorrente do procedimento de ofício que apurou o descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreção ou omissão) cumulada com a multa por falta de recolhimento das contribuições não declaradas.

Ante o que se viu, a análise da retroatividade benigna passa, inicialmente, pelo conhecimento das penalidades apuradas no procedimento fiscal, eis que manifestado sopesamento circunscreve-se a matérias de cunho material análogo. Logo, há de se conhecer se reportada autuação se deu apenas em face do descumprimento da obrigação instrumental atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreções ou omissões) ou se foi cumulada com a multa por falta de recolhimento das contribuições não declaradas.

Nessa seara, reportada retroatividade terá por parâmetro a origem da matéria autuada, se exclusivamente houve o descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP ou se este se deu cumulativamente com a falta de recolhimento das contribuições não declaradas, nestes termos:

1. quando a infração teve por motivação, exclusivamente, o descumprimento dos revogados §§4º e 5º do art. 32 da citada lei (obrigação acessória referente à entrega da GFIP): o sopesamente terá por parâmetro o valor autuado e aquele que supostamente restaria, fosse calculado na forma prevista no transcrito art. 32-A;

2. quando dito lançamento trata do descumprimento das obrigações principal e acessória já citadas, manifestada comparação terá por parâmetro o somatório das multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações principal (art. 35, na redação anterior) e acessória (art. 32, §§4º ou 5º, na redação anterior) e aquele que supostamente restaria, fosse calculado na forma prevista no transcrito art. 35-A.

Ademais, trata-se de entendimento pacificado tanto na Receita Federal do Brasil como na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme se vê na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009. Confira-se:

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

[...]

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

Dito isso, salvo quanto à exceção acima replicada, depreende-se que a multa de ofício e os juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

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

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)

Art. 61. [...]

§ 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. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, conforme Enunciados n.ºs 4 e 108 de súmula da sua jurisprudência transcritos na sequência:

Súmula CARF n.º 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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Visto dessa forma, independentemente de manifestação deste Conselho, quando do pagamento ou parcelamento do manifestado débito, a unidade preparadora deverá identificar e cobrar a penalidade mais benéfica, dentre a constante da autuação correspondente ao descumprimento das obrigações principal e acessória, e aquela que supostamente restaria, fosse calculada na forma prevista no introduzido art. 35-A da reporta Lei.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Redatora designada.

Como muito bem relatado pelo i. Conselheiro Relator, a minha divergência refere-se tão somente à verba relacionada ao levantamento “PG– Prêmios pagos a gestores”.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (arts. 149 e 195).

No plano infraconstitucional, a Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, destinadas a retribuir o trabalho, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, com alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22, incisos I e II).

A Constituição Federal estabelece, ainda, o direito do trabalhador de receber participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei (art. 7º, inciso XI).

Conforme doutrina de José Afonso da Silva trata-se de norma constitucional de eficácia limitada, que requer a emissão de uma lei para irradiar todos os efeitos jurídicos desejados pelo constituinte. Maria Helena Diniz a denomina de norma de eficácia relativa complementável (ou dependente de complementação legislativa); enquanto Celso Bastos e Carlos Ayres Britto chamam de norma de integração complementável¹.

Não obstante a denominação da norma constitucional, o art. 28, § 9º, alínea *j*, da Lei nº 8.212/91, dispõe que não integram o salário de contribuição os valores referentes a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa (PLR), quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

O Supremo Tribunal Federal, ao enfrentar o tema, assentou que “O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração” (RE 398284, Rel. Ministro Menezes Direito, publicado em 19/12/2008).

Cumprindo o papel de regulamentar o direito constitucionalmente assegurado, a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, trata da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e estabelece os requisitos de necessária observância para caracterizar a verba como tal.

Não sendo observado as disposições a lei, a verba paga aos trabalhadores a esse título passa a ter natureza remuneratória, devendo ser incluída na base de cálculo das contribuições devidas.

O art. 2º da Lei nº 10.101/00 estipula que a verba paga a título de participação nos lucros ou resultados deve ser negociada entre a empresa e seus empregados por meio de uma comissão paritária, convenção ou acordo coletivo.

O instrumento decorrente desta negociação tem como requisitos ter 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,

¹ NOVELINO, Marcelo. Curso de Direito Constitucional. 17. ed. São Paulo: Ed. JusPodivm, 2022, p. 136-141.

qualidade ou lucratividade da empresa; ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Essa é a redação *ipsis litteris* do § 1º, incisos I e II, do art. 2º do Diploma legal acima citado e a melhor exegese é de que os critérios e condições mencionados pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00 são exemplificativos.

Assim consta no Relatório Fiscal:

- Levantamento PG – Prêmios pagos a gestores: Também aqui houve remuneração de gestores a título de PLR sem que houvesse no ACT uma **negociação prévia discriminando regras claras e objetivas** com relação ao pagamento de parte dessas verbas, que consistiu num multiplicador aplicado sobre o salário pago apenas a alguns gestores. No referido Acordo consta que **as metas, prazos e critérios de participação e aferição de resultados dos gestores seriam acertados entre cada um e a direção da empresa**, concluindo a fiscalização que tal pagamento não teve como objetivo o incentivo à produtividade, posto que **as regras e os critérios para o recebimento da remuneração vinculava-se ao cargo ocupado hierarquicamente** no quadro social da empresa, em afronta ao quanto disposto na Lei de regência. Nesse compasso, os valores pagos em conformidade com o item 3.1 do pacto Coletivo de trabalho foram considerados em acordo com a legislação de regência e o excedente foram caracterizados como ‘prêmios’, adicionais pagos em função do cargo ocupado na estrutura organizacional.

Ainda que a Fiscalização entenda, subjetivamente, tratar-se de uma meta *questionável* frente ao fato que as metas, prazos e critérios de participação e aferição de resultados dos gestores eram acertados entre cada um e a direção da empresa, a conclusão de que não tinham como objetivo o incentivo à produtividade é juízo de valor feito pela autoridade lançadora, que, em verdade, está atrelada ao ato vinculado (e não discricionário) elencado no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Ademais, não consta, entre os requisitos estipulados na Lei nº 10.101/2000, óbice à adoção de meta que tenha vinculação com o cargo ocupado hierarquicamente.

O comando normativo aplicável, art. 2º da Lei 10.101/00, tem como destinatário o empregado, “de forma que o obreiro saiba, desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado” (Acórdão nº 2202-009.112, Publicado em 10/02/2022), o que foi cumprido no caso.

A legislação tributária que dispõe sobre isenção deve ser interpretada literalmente e o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto na lei – arts. 108 e 111 do CTN.

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar a relação entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços e a natureza das verbas pagas. Caso constate enquadramento errôneo, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. Todavia, a constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

Esse é o entendimento do CARF no sentido de que é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na

ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado (Acórdão n.º 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).

Nesses termos, voto por dar provimento, nesse ponto, ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo os valores relacionados ao Levantamento PG – Prêmios pagos a gestores.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para exclusão dos valores relacionados ao Levantamento PG – Prêmios pagos a gestores.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira