



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

**Processo n°** 16327.001276/2010-42  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.665 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de agosto de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** CREDIT SUISSE (BRASIL) DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2007

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

Havendo recolhimentos aplica-se a regra do § 4º do artigo 150 do CTN.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.**

Não integra o salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

**MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.**

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

## Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, em preliminares: Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência da competência 01/2005, com base no art.150, § 4º do CTN. No mérito: Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a tributação da PLR das competências 10/2005 e 01/2006. **Por maioria de votos afastar a tributação das competências 10/2006 e 01/2007**, vencido o relator Carlos Alberto Mees Stringari. Por unanimidade de votos, em manter a tributação da competência 10/2007. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91 prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Ivacir Julio de Souza

Relator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Marcelo Magalhães Peixoto, Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues, Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro e Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, Acórdão 16-29.859 da 11ª Turma, que julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo transcrita.

### *DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.*

*Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a fiscalização para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias e de Terceiros será regido pelo Código Tributário Nacional (CTN - Lei n.º 5.172/66).*

*O lançamento das contribuições relativas às competências abrangidas pelo presente Auto de Infração (AI) foi realizado no prazo quinquenal previsto no CTN, não havendo que se falar em decadência.*

### *CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.*

*A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições devidas a Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.*

### *SALÁRIO . DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.*

*Entende-se por salário de contribuição, para o empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.*

*O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.*

### *ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.*

*Os Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas*

*legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.*

**ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA.**

*Sobre as contribuições sociais pagas com atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC - e multa de mora, de caráter irrelevável, conforme legislação vigente à época dos fatos geradores.*

*A lei superveniente não se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade mais severa que a prevista na lei vigente à época.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

#### **DA AUTUAÇÃO**

*Trata-se de Auto de Infração (AI) DEBCAD nº 37.271.726-8, lavrado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, relativo a contribuições devidas a Outras Entidades - Terceiros, incidentes sobre as remunerações a título de Programa de Participação nos Lucros e/ou Resultados, pagas e/ou creditadas aos empregados nos anos de 2005, 2006, e 2007, não recolhidas e não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP.*

*O montante lançado, incluindo juros e multa, é de R\$ 1.329.815,11 (um milhão, trezentos e vinte e nove mil e oitocentos e quinze reais e onze centavos), abrangendo as competências 01/2005, 10/2005, 01/2006, 10/2006, 01/2007, e 10/2007, consolidado em 10/09/2010.*

*De acordo com o Relatório de Auto de Infração - Termo de Verificação Fiscal, de fls. 10 a 18:*

- O débito teve como origem os valores das remunerações a título de Programa de Participação nos Lucros e/ou Resultados pagos e/ou creditados aos empregados, apurados em Folhas de Pagamento e informações prestadas pelo próprio Sujeito Passivo;*

- Nos itens 5 e 6 do Relatório estão apresentados o artigo 7.º da Constituição Federal e a Lei nº 10101/2000;*

- A Convenção Coletiva de Trabalho do ano de 2005 foi solicitada conforme item 14 do Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 27/11/2009, e Termo de Intimação Fiscal 2, de 01/09/2010, mas não foi apresentada;*

*• As Convenções Coletivas de Trabalho entre o Sindicato das Empresas Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários no Estado de São Paulo, e o Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados, e Capitalização, e de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito e em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo, vigentes nos anos de 2006 e 2007, assinadas em 21/12/2005 e 23/01/2007, respectivamente, não tratam de Participação nos Lucros e Resultados dos Empregados, embora a cláusula trigésima primeira tenha o título "Participação nos Lucros";*

*• O Acordo de Participação em Lucros e Resultados 2005 e seu anexo, assinado em 10/02/2005, na cláusula terceira, parágrafo primeiro do anexo 1, apresenta os elementos relevantes na avaliação, mas sem nenhuma objetividade (transcreve-se o trecho do Acordo);*

*• Em momento algum existem objetivos claros a serem atingidos, ao contrário do que prevê a lei em seu artigo 2º, parágrafo 1º (transcreve-se o trecho do Acordo);*

*• O mesmo ocorre nos acordos de Participação em Lucros ou Resultados 2004, 2006 e 2007, com a agravante de que tais acordos e seus anexos foram assinados no ano seguinte, caso de 2004, ou no final do ano a ser avaliado, 10/02/2005, 22/12/2006, e 27/12/2007;*

*• O pagamento de PLR tem como essência a retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou na realização de um resultado previamente pactuado. A partir do momento em que o acordo é firmado em período posterior ao período que será avaliado, perde-se a característica de estímulo, e, portanto, de incentivo à produtividade, objetivo do artigo 1.º da Lei nº 10101/2000 (transcreve);*

*• Conforme o artigo 3º da Lei nº 10101/2000 (transcreve), a PLR não substitui ou complementa a remuneração. Mas quando se analisa a folha de pagamento da empresa, verifica-se grande disparidade entre o valor pago mensalmente ao empregado a título de salário, e o valor distribuído a título de PLR;*

*• Reproduz os artigos 28, inciso I, da Lei nº 8212/91, 457, 458, e 76 da CLT, e esclarece que a partir do momento em que o empregado recebe valores extremamente superiores aos valores pagos mensalmente por seu trabalho, esse recebimento será utilizado para suprir suas necessidades de acordo com seu padrão de vida e poder aquisitivo;*

*• No caso em tela, na proporção dos valores pagos a título de PLR, comparados com os valores declarados como salário mensal, verifica-se proporções elevadas, conforme discriminado em planilha anexa. A PLR distribuída nestes moldes, confunde-se com a remuneração;*

• *As Antecipações de PLR, pagas em 2005, 2006, e 2007, segundo as Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos bancos, não estão de acordo com a Lei nº 10101/2000, já que os empregados da fiscalizada não participam dos sindicatos incluídos nestas convenções, e sim do Sindicato dos empregados em empresas de seguros privados e de capitalização, de agentes autônomos de seguros privados e de crédito em empresas de previdência privada no Estado de São Paulo;*

• *A Antecipação de PLR paga em 29/10/2007, referente a PLR a ser distribuída em 2008, não será descontada no ano de 2008, conforme prevê o parágrafo quinto, cláusula terceira, do Acordo de PLR 2007/2008. Portanto, não foi cumprida a Lei nº 10101/00 em 2008, já que tal adicional não se vincula à distribuição de PLR no ano, assemelhando-se a um complemento do que já foi distribuído;*

*Foi lavrado o AI nº 37.271.725-0, contendo as contribuições parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), e o AI nº 37.271.724-1, pelo fato da empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, em relação às bases de cálculo, omitindo o fato gerador PLR paga a empregados nas competências 01/2005, 10/2005, 01/2006, 10/2006, 01/2007 e 10/2007;*

• *Foi observada a penalidade mais benéfica para o Contribuinte, comparando-se o artigo 284 do Decreto nº 3048/99 e o artigo 35-A da Lei nº 8212/91, alterada pela Lei nº 11941/09;*

• *No Levantamento PL - Participação nos Lucros foram lançadas como salário de contribuição os valores pagos e/ou creditados aos empregados a título de Participação nos Lucros e Antecipação de Participação nos Lucros, encontrados nas planilhas fornecidas pela empresa e Folhas de Pagamento;*

• *A fiscalização foi atendida pela Sra. Adriana Lima nas questões da área trabalhista e encargos sociais, e pelo Sr. Aguinaldo Brito nas questões relacionadas à área contábil e fiscal, a quem foram prestados todos os esclarecimentos necessários.*

*Complementam o Relatório do Auto de Infração, e encontram-se anexos ao Auto de Infração: IPC - Instruções para o Contribuinte, de fls. 02 a 03; DD - Discriminativo do Débito, de fls. 04 a 05; FLD - Fundamentos Legais do Débito, de fls. 06 a 07; Relatório de Vínculos, de fls. 08 a 09; RL - Relatório de Lançamentos, de fl. 19; Planilhas de Pagamento de PLR - Proporção, fls. 20 a 22; Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, fls. 23 a 26; Resposta da empresa ao TIPF, fls. 28 a 29; Termo de Intimação Fiscal nº 2 e Resposta da empresa, fls. 82 a 83; Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF, il.*

*Também foram juntados pela fiscalização, por cópias: Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2005 e Anexo I, fls. 30 a 38; Convenção Coletiva de Trabalho entre Sindicato das Empresas Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários no Estado de São Paulo, e Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados, e Capitalização, e de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito e em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo (2006), fls. 39 a 47; Acordo de Participação em Lucros ou Resultados - 2006 e Anexo I, fls. 48 a 56; Convenção Coletiva de Trabalho entre Sindicato das Empresas Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários no Estado de São Paulo, e Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados, e Capitalização, e de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito e em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo (2007), fls. 57 a 64; Acordo de Participação em Lucros ou Resultados - 2007/2008 e Anexo I, fls. 65 a 73; Convenção Coletiva de Trabalho entre Sindicato das Empresas Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários no Estado de São Paulo, e Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados, e Capitalização, e de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito e em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo (2008), fls. 74 a 81; Convenção Coletiva de Trabalho entre Sindicato das Empresas Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários no Estado de São Paulo, e Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados, e Capitalização, e de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito e em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo (2005), fls. 84 a 92; Resumos de Folha de Pagamento e Mapas de Contabilização, fls. 93 a 101; Ata de Assembléia, fls. 102 a 112.*

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

*Tendo sido cientificada do Auto de Infração em 29/09/2010, fl. 01, a Autuada impugnou o lançamento tempestivamente, conforme despacho de fl. 269, através do instrumento de fls. 115/133, com juntada dos seguintes documentos, por cópias simples ou autenticadas:*

- Doc. 01: Procuração, Ata de Assembléia e Estatuto Social, e documentos dos procuradores, fls. 134/151;*
- Doc. 02: Acordos de Participação em Lucros ou Resultados de 2004, 2005, 2006, 2007/2008, fls. 152/188;*
- Doc. 03: "MyPerformanceSystem" (apresentação de 18 slides, e endereço eletrônico), fls. 189/208;*
- Doc. 04: "Performance Review" - Avaliações 2004, 2005, 2006, algumas acompanhadas de tradução, fls. 211/257;*
- Doc. 05: Mapas de Contabilização e Planilhas de Pagamento de PLR, ano base 2004, 2005, 2006, fls. 258/267.*

*De início, apresenta um breve relato sobre o Auto de Infração em epígrafe, relacionando os motivos expostos no Relatório Fiscal para a autuação:*

*(i) os Acordos de PLR relativos aos anos-base 2004, 2005, 2006 e 2007 não estabeleceriam objetivos claros a serem atingidos pelos empregados;*

*(ii) o Acordo de PLR relativo ao ano-base 2004 teria sido assinado no ano seguinte, apenas em 10/02/2005; os Acordos de PLR relativos aos anos-base 2006 e 2007 teriam sido assinados ao final dos anos avaliados (em 22/12/2006 e 27/12/2007, respectivamente), o que contrariaria o objetivo do instituto da PLR de estimular o empenho dos trabalhadores na geração de resultados previamente pactuados;*

*(iii) haveria grande disparidade entre o valor da PLR e o valor do salário dos beneficiários, não podendo a PLR ser utilizada para substituir ou complementar a remuneração;*

*(iv) as antecipações de PLR pagas em 10/2005, 10/2006, e 10/2007 não estariam previstas na Convenção Coletiva do Sindicato dos empregados da Impugnante, mas na Convenção Coletiva de Trabalho do Sindicato dos Bancários;*

*(v) a antecipação de PLR paga em 10/2007 não estaria vinculada à PLR ano-base 2007, por não haver a previsão do seu desconto no pagamento da PLR efetiva, paga em 2008.*

*Afirma que o Auto não procede, pois, conforme será demonstrado:*

***a) em 29/09/2010 a Fiscalização decaiu do direito de exigir contribuições relativas ao período de janeiro de 2005;***

***b) todos os pagamentos de PLR foram efetuados em conformidade com a Lei nº10.101/00 e com os Acordos de PLR celebrados nos termos do art. 2., I, da referida lei;***

***c) o AI exige contribuições sobre ganhos eventuais;***

***d) a multa de mora deve ser excluída do valor do crédito tributário do AI.***

*A seguir, demonstra seus argumentos.*

#### ***Da Preliminar de Decadência***

*Tendo em vista a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8212/91, a Fiscalização, em 29/09/2010, decaiu do direito de cobrar contribuições referentes ao mês de janeiro de 2005 (transcreve a referida súmula).*

*Uma vez que as contribuições são tributos sujeitos a lançamento por homologação, pois a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, deve ser aplicado ao presente caso o artigo 150, parágrafo 4., do CTN (transcreve), que determina o*



*prazo de 5 anos, contados do fato gerador, para exigir tributos lançados por homologação.*

*Assim, em 29/09/2101, decaiu o direito de exigir contribuições relativas a períodos anteriores a setembro/2005.*

***Do Enquadramento, na Lei nº 10101/00, da PLR Paga aos Empregados da Impugnante***

*Transcreve o artigo 2.º da Lei nº 10.101/00 e afirma ser fato incontroverso que os Acordos celebrados pela Impugnante com seus empregados observaram o referido dispositivo legal, ou seja, foram firmados com o Sindicato (conforme documentos anexados - Doe. 02).*

*Transcreve algumas cláusulas do Acordo de PLR relativo ao ano-base 2005, bem como de seu anexo, ressaltando-se que tais cláusulas são comuns aos Acordos dos demais anos-base, e aduz que:*

- O Acordo de PLR é pautado por um plano de metas cujas diretrizes constam do Acordo — cláusula terceira, parágrafo primeiro, Anexo I.;*
- Todos os empregados têm acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos no Acordo de PLR, através dos meios internos de comunicação, conforme se constata na cláusula sexta, parágrafo primeiro.*

*Esclarece que no início de cada ano, e por meio de programa interno denominado "My Performance", cujo manual de uso foi acostado ao presente (Doe. 03), são estabelecidas, de forma objetiva, as metas individuais e específicas de cada empregado. Tais metas são estabelecidas após análises e discussões internas entre a diretoria, gerentes das diversas áreas, e os próprios empregados.*

*Tanto as revisões das metas quanto a avaliação dos empregados também são efetuadas pelo sistema "My Performance". A Impugnante anexou formulários gerados pelo referido sistema, em que estão previstas as metas individuais e as avaliações de desempenho, referentes aos períodos autuados (Doe. 04).*

*Para que não haja dúvida acerca da regularidade dos pagamentos da PLR, também foram juntados os documentos relativos a esses pagamentos, com a indicação dos valores pagos, acompanhados das respectivas memórias de cálculo (Doe. 05).*

*O fato de as metas individuais estarem previstas em documento à parte (sistema "My Performance") não tem o condão de descaracterizar a PLR para os fins da Lei nº 10.101/00, em virtude da cláusula terceira do Anexo I do Acordo. Colaciona jurisprudência administrativa.*

*Também não procede o entendimento no sentido de que os Acordos relativos aos anos-base 2004, 2006 e 2007 estão em desconformidade com a Lei nº 10101/00 pelo fato de não terem sido assinados no início dos respectivos anos:*

- *Em relação ao ano-base 2004, cujo pagamento da PLR foi em janeiro de 2005, ocorreu a decadência, como já demonstrado;*
- *No tocante aos Acordos de PLR anos-base 2006 e 2007, entende que o fato de terem sido assinados em 22/12/2006 e 27/12/2007, respectivamente, não conduz à descaracterização da verba como tal, vez que precederam ao respectivo e efetivo pagamento.*

*Transcreve julgado administrativo;*

- *Além disso, as metas para fins de avaliação dos funcionários foram fixadas no início dos respectivos anos, como exposto.*

*Quanto ao motivo elencado pela Fiscalização, de que a parcela da PLR corresponde à remuneração, em razão da disparidade entre o valor da PLR paga e o dos salários dos beneficiários, também não procede. Pautando-se em doutrina e jurisprudência administrativa, articula que não há, na lei de regência, nenhuma regra que limite o valor da rubrica, ou que disponha acerca da existência de relação entre esta e o montante dos salários de seus beneficiários.*

*Também é paradoxal o fato de a Fiscalização apontar as oscilações dos valores recebidos a título de PLR e depois afirmar que "a PLR distribuída nestes moldes passa a integrar a renda gerada pelo trabalho, ela é esperada e, portanto, confunde-se com a remuneração do empregado" (itens 21 e 22 do Relatório Fiscal). Tais oscilações demonstram, sim, que a PLR é incerta, não sendo possível caracterizá-la como renda esperada.*

*No tocante às antecipações feitas nos meses de 10/2005, 10/2006 e 10/2007, ressalta que os Acordos de PLR celebrados foram firmados com o Sindicato e incorporaram expressamente a regra que prevê o pagamento de antecipações de PLR, a teor da cláusula terceira. Transcreve renomado jurista.*

*Em relação ao motivo apontado, de que a antecipação paga em 10/2007 não estaria vinculada à PLR do ano-base 2007 por não haver a previsão de seu desconto, também é improcedente, uma vez que na Lei nº 10101/2000 não há qualquer regra que obrigue o desconto dos valores antecipados de PLR. O que importa é que a totalidade dos valores pagos esteja em consonância com o Acordo celebrado.*

*Em conclusão, assevera que qualquer pretensão de descaracterização da PLR, a partir de uma análise subjetiva sobre a observância da Lei nº 10.101/00, nega vigência à previsão do artigo 7.º, inciso XXVI, da CF, restando desestimulada a aplicação dos instrumentos coletivos como jurisprudência trabalhista.*

*forma de prevenção e solução de conflitos. Colaciona Pelo exposto, todos os pagamentos de PLR foram efetuados em conformidade com a Lei nº 10101/00, e com os Acordos de PLR celebrados nos termos do artigo 2., inciso I, da referida lei.*

***Do Caráter Eventual dos Pagamentos Realizados a Título de PLR***

*Alternativamente, argumenta que se não consideradas como PLR, as verbas em tela haveriam de ser subsumidas ao disposto no artigo 28, parágrafo 9., alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212/91 (transcreve), uma vez que se trata de ganho eventual, que não está sujeito à incidência de contribuições. Reproduz jurisprudência*

***Da Aplicação do Art. 106, II, Alínea "c", do CTN ao Caso Concreto e o Afastamento da Multa de Mora Incluída no Auto***

*Por fim, a multa de mora incluída no Auto deve ser excluída do valor do crédito tributário, em virtude da edição da Medida Provisória - MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação ao artigo 35 da Lei nº 8.212/91, e introduziu o artigo 35-A (transcreve estes dispositivos legais).*

*Portanto, considerando o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, a multa de mora não pode subsistir com a sistemática introduzida pela MP nº 449/08, pois não é possível a coexistência de multa de mora com lançamento de ofício.*

*Alternativamente, requer que a multa de mora imposta seja reduzida para 20%, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9430/96, em face do disposto no "novo" artigo 35 da Lei nº 8.212/91.*

***Do Pedido***

*Por todo o exposto, pede e espera que o Auto seja integralmente cancelado.*

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- Decadência da competência janeiro de 2005.
- Imunidade da PLR prevista na Constituição Federal.
- Pagamentos efetuados estão harmonizados com a lei 10.101/00.
- Multa de mora. Exclusão ou limitação a 20%, nos termos do artigo 61 da Lei 9.430/96.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

## DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91, nestas palavras:

*Súmula Vinculante n° 8* “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula de n° 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n° 8.212, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional (CTN), o art. 173 ou o art. 150 (este último diz respeito ao lançamento por homologação).

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado*

*da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

*Art.150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)*

A recorrente anexou cópia da guia de recolhimento da competência 01/2005. Uma vez comprovado recolhimento na competência do lançamento, entendo que deve-se aplicar o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN.

O período do lançamento é: 01 e 10/2005, 01 e 10/2006 e 01 e 10/2007.

A ciência do lançamento ocorreu em 29/09/2010.

Entendo decadentes a competência 01/2005.

## **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR**

A CF, nos termos do art. 7º, inciso XI, assegura aos empregados o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração, quando

concedida de acordo com lei específica, é , portanto, uma normas constitucionais de eficácia limitada.

*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;*

Como se denota do dispositivo constitucional transcrito, trata-se de norma de eficácia limitada, cuja produção plena de efeitos foi condicionada à regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

Nesse sentido, o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

*Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da CF. **Necessidade de lei para o exercício desse direito.** O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. (RE 398.284, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23/9/2008, Primeira Turma, DJE de 19/12/2008.)*

*No mesmo sentido: RE 505.597AgR-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º-12-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009; RE 393.764-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25/11/2008, Segunda Turma, DJE de 19-12-2008.*

**Em atendimento ao comando constitucional, sobreveio a Lei nº 10.101/2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e que, no artigo 1º dispõe ser a Participação nos Lucros e Resultados instrumento de integração entre o capital e trabalho, ou seja, é importante estratégia para atingir motivação e produtividade por parte dos empregados, lucro para as empresas e melhores condições sociais.**

*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.*

**A Participação nos Lucros ou Resultados, na forma concebida pela Lei 10.101/2000, tem caráter notoriamente condicional. Sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador.**

Como ensina Fabio Campinho, na obra *Participação nos Lucros ou Resultados Subordinação e Gestão da Subjetividade*, **o pagamento de valor desatrelado do alcance ou cumprimento de metas nada contribui para a integração capital e trabalho, configurando juridicamente salário sendo perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. A incerteza é intrínseca à PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas, que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário.**

*(...) Ao conceder a participação sob a forma de um “abono” desvinculado de qualquer meta não produz qualquer motivação adicional. Trata-se apenas de uma mudança de rubrica. A parcela que anteriormente era considerada salarial para a não ser mais. Fato que em nada contribui para a “integração do trabalhador na vida da empresa” (Lei nº 10.101/2000, art. 1º). Em verdade, é perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. Afinal, a incerteza é intrínseca a PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas (que não deixam de ser aproximações), que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário. (Editora LTR, São Paulo, 2009, p. 90.)*

**A Lei nº. 10.101, de 19/12/2000 ao estabelecer critérios, estabelece uma definição para “participação nos lucros ou resultados”, logo, se de acordo com a Lei 10.101/2000 é PLR imune à tributação, senão, apesar do “nome”, não é PLR e será integralmente tributado.**

Para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado. O resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/00, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade.

**Para a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, a Lei nº. 10.101/00 estabelece as seguintes condições:**

a) A PLR deve ser objeto de **negociação entre a empresa e seus empregados**, mediante um dos procedimentos abaixo, escolhidos pelas partes de comum acordo:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
- Convenção ou acordo coletivo.

b) **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:

- Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

c) **É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.**

*Art.1ª 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.2ª 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 escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II-convenção ou acordo coletivo.*

*§1ª 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.*

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



...

*Art.3ºA 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.*

*§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

*§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.*

**A ausência de um desses requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como PLR. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/00 estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.**

**Nesse sentido, apresento jurisprudência do CARF e também do STJ:**

### **CARF**

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2003  
PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE  
LANÇAMENTO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PARCELA  
INTEGRANTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000. Uma  
vez estando no campo de incidência das contribuições  
previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão  
legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da  
legalidade e da isonomia. **O pagamento de participação nos  
lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da  
lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao  
exercício, bem como a existência de regras previamente  
ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias,  
posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei  
8.212/91.** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.  
DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. (...)NULIDADE.  
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO  
CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA(...). RECURSO  
VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. (Acórdão 240100545)*

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.**

*1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.*

*2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.*

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

*4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.*

*5. Recurso especial não provido (REsp 856160/PR, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJe 23/06/2009).*

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

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

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:*

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

**Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica, isto é, se enquadre no estabelecido na lei 10.101/2000.**

**Assim, onde o legislador dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação.**

Constatado o desrespeito à exigência legal, resulta descaracterizados os pagamentos como sendo PLR e passam à condição de pagamentos com natureza remuneratória.

A recorrente questiona a tributação da PLR e afirma que cumpriu todas determinações da Lei 10.101/2000.

## VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI

10/101/00

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2005, folhas 30 a 38, assinado em 07/04/2005. Entendo que cumpre os requisitos legais e, portanto, não deve ser tributado (adiantamento pago em 10/2005 e a PLR pago na competência 01/2006).

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2006, folhas 48 a 56, assinado em 22/12/2006, sendo o adiantamento pago em 10/2006 e a PLR em 01/2007.

Entendo que não cumpriu integralmente com os requisitos da Lei 10.101/00.

A Participação nos Lucros ou Resultados, na forma concebida pela Lei 10.101/2000, tem caráter notoriamente condicional. Sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador.

Como ensina Fabio Campinho, na obra *Participação nos Lucros ou Resultados Subordinação e Gestão da Subjetividade*, o pagamento de valor desatrelado do alcance ou cumprimento de metas nada contribui para a integração capital e trabalho, configurando juridicamente salário sendo perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. A incerteza é intrínseca à PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas, que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário.

(...) Ao conceder a participação sob a forma de um "abono" desvinculado de qualquer meta não produz qualquer motivação

*adicional. Trata-se apenas de uma mudança de rubrica. A parcela que anteriormente era considerada salarial para a não ser mais. Fato que em nada contribui para a “integração do trabalhador na vida da empresa” (Lei nº 10.101/2000, art. 1º). Em verdade, é perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. Afinal, a incerteza é intrínseca a PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas (que não deixam de ser aproximações), que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário. (Editora LTR, São Paulo, 2009, p. 90.)*

Entendo que por o acordo ter sido assinado no final de dezembro, a incerteza do atingimento das metas ficou totalmente afastada.

**Entendo que os valores pagos não estão em harmonia com a Lei 10.101/00, especificamente com o artigo 2º, § 1º, II, que impõe a condição de o pacto ser estabelecido previamente e que, por essa razão, devem ser tributados.**

**Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2007/2008, folhas 65 a 73, assinado em 27/12/2007 (este processo contém exclusivamente o adiantamento pago em 10/2007).**

**Conforme o parágrafo quinto da cláusula terceira do Acordo de PLR 2007/2008, verifica-se que a Antecipação de PLR, paga em 29/10/2007 não seria descontada.**

*CLÁUSULA TERCEIRA - DA PERIODICIDADE E DO PAGAMENTO*

*A periodicidade do pagamento da participação em lucros ou resultados será anual, nas mesmas datas da Convenção Coletiva de Trabalho 2007/2008 e 2008/2009, considerando-se as antecipações previstas.*

...

*PARÁGRAFO QUINTO*

*A antecipação de participação nos lucros e resultados creditada em 29 de Outubro de 2007 não será descontada na participação*

*nos lucros e resultados do ano de 2008; as antecipações de participação nos lucros e resultados creditadas em 2008, não serão compensadas na participação nos lucros e resultados do ano 2009.*

**Temos aqui 2 situações excludentes: a data do acordo (final de dezembro) e a situação de um adiantamento que não é compensado.**

**Para a data, são válidas as considerações acima.**

**O adiantamento não compensado, entendo que equivale a um abono pago por liberalidade da empresa, sujeito portanto à tributação.**

## **MULTA DE MORA**

No que se referem à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

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

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

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

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

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

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea e decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

*“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)*

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*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). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos até 11/2008, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 11/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

Entendo que a multa de mora deve ser recalculada com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

## CONCLUSÃO

À vista do exposto, nas preliminares, voto pelo reconhecimento da decadência da competência 01/2005, com base no artigo 150, § 4º do CTN. No mérito voto pelo provimento parcial, afastando a tributação da PLR das competências 10/2005 e 01/2006 e pelo recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari

## Voto Vencedor

Por maioria de votos esta Colenda Turma resolveu afastar a tributação das competências de **10/2006 e 01/2007**, vencido o relator. Eis, pois, a questão de fundo.

Ao conduzir seu voto, no enfrentamento pontual da questão, o i. Conselheiro, manifestou seu entendimento tal qual o registro abaixo reproduzido na íntegra:

**"VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA  
LEI 10/101/00"**

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2005, folhas 30 a 38, assinado em 07/04/2005. Entendo que cumpre os requisitos legais e, portanto, não deve ser tributado (adiantamento pago em 10/2005 e a PLR pago na competência 01/2006).

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2006, folhas 48 a 56, assinado em 22/12/2006, sendo o adiantamento pago em 10/2006 e a PLR em 01/2007.

Entendo que não cumpriu integralmente com os requisitos da Lei 10.101/00.

A Participação nos Lucros ou Resultados, na forma concebida pela Lei 10.101/2000, tem caráter notoriamente condicional. Sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador.

**Entendo que por o acordo ter sido assinado no final de dezembro, a incerteza do atingimento das metas ficou totalmente afastada.**

Entendo que os valores pagos não estão em harmonia com a Lei 10.101/00, especificamente com o artigo 2º, § 1º, II, que impõe a condição de o pacto ser estabelecido previamente e que, por essa razão, devem ser tributados.

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2007/2008, folhas 65 a 73, assinado em 27/12/2007 (este processo contém exclusivamente o adiantamento pago em 10/2007).

Conforme o parágrafo quinto da cláusula terceira do Acordo de PLR 2007/2008, verifica-se que a Antecipação de PLR, paga em 29/10/2007 não seria descontada.

Temos aqui 2 situações excludentes: a data do acordo (final de dezembro) e a situação de um adiantamento que não é compensado.

Para a data, são válidas as considerações acima.

O adiantamento não compensado, entendo que equivale a um abono pago por liberalidade da empresa, sujeito portanto à tributação.

Com destaque para o fato de o pacto ter sido assinado em 22/12/2006, o i. Conselheiro entendeu que os adiantamento ocorrido em 10/2006 e a PLR em 01/2007, não tinha respaldo:

"Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2006, folhas 48 a 56, assinado em 22/12/2006, sendo o adiantamento pago em 10/2006 e a PLR em 01/2007.

Entendo que não cumpriu integralmente com os requisitos da Lei 10.101/00. "

Como se observa o fato do pacto ter sido assinado no final de dezembro, formou convicção de que as condições não foram estabelecidas previamente e que, então



houvera sido quebrada regra básica não se cumprindo integralmente com os requisitos da Lei 10.101/00.

Na forma do abaixo transcrito, o i. Relator assevera que **a incerteza do atingimento das metas fora afastada;**

*"Entendo que por o acordo ter sido assinado no final de dezembro, a **incerteza do atingimento** das metas ficou totalmente afastada. "*

O sobredito, a "contrário sensu " , faz lícito concluir que **houvera certeza** no atingimento das metas.

Visto assim,descontextualizado, não haveria mais o que se discutir e dar provimento ao Recurso neste quesito. Ocorre que **verificando o todo** e tendo como certo de que seguramente não foi isso que o Relator quis declarar, vindo à calhar, tal qual as evidências do caso em comento, não me permito utilizar do equívoco e, por um prisma único, sustentar a divergência. Apenas o menciono para ilidir hipótese de argumento para eventual embargo.

Na seqüência, exortou-se o preceituado artigo 2º, § 1º, II da Lei n 10.101/00 :

*"Entendo que os valores pagos não estão em harmonia com a Lei 10.101/00, especificamente com o artigo 2º, § 1º, II, que impõe a condição de o pacto ser estabelecido previamente e que, por essa razão, devem ser tributados."*

*artigo 2º, § 1º, II da Lei n 10.101/00*

*"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: (...)*

**§ 1º (...)**

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

Extraído da condução do voto, o texto abaixo reproduzido aduz que o i. Relator verificou cumpridas as exigências para o **período imediatamente anterior** ao em comento:

*"Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2005, folhas 30 a 38, assinado em 07/04/2005. **Entendo que cumpre os requisitos legais e, portanto, não deve ser tributado** (adiantamento pago em 10/2005 e a PLR pago na competência 01/2006)."*

Não se pode deixar de notar que na forma do encimado a empresa, **costumeiramente** , vinha de conceder o benefício combinado com seus empregados. Dessa forma não causa constrangimento inferir que o acordo em comento sempre esteve pactuado, entretanto, no período em comento, aperfeiçoado de maneira retardada.

Relevante ressaltar que acordos, ainda que informais, também são de ser **respeitado na legislação pátria**. Por óbvio que no caso presente qualquer que tenha sido o

pactuado, o acordo somente se aperfeiçoa mediante a assinatura das partes. Entretanto a lei requer que tenha havido o pacto prévio mas, embora as assinaturas sejam decorrente por coerência, não determina que sejam contemporâneas. Afirmar que não houve o pacto requer provas cabais que não se materializam pelo fato de as assinaturas terem sido apostas extemporaneamente. Relevante notar que foram firmadas em 22/12/2006 no mesmo ano em que ocorreram os lucros distribuídos na PLR em 01/2007.

Penso que se tivesse havido intenção de burla, as partes teriam combinado de colocar outra data qualquer, anterior, e tal ato passaria ao largo e sequer estaria sendo questionado devido a impossibilidade de fazê-lo.

Noutro giro, tendo presente que o contrato - o pacto - é o acordo de duas ou mais vontades, na conformidade da ordem jurídica, embora a Lei específica estabeleça as condições de pactuar no caso em tela, isto não afasta observar a aplicação subsidiária do art. 112 do Código Civil, quando revela que o contrato deve ser interpretado **com prevalência da intenção dos contraentes** à literalidade das cláusulas, neste sentido o melhor meio de interpretar o contrato **é a conduta das partes**, ou seja, **a forma como vinham executando o contrato nos anos anteriores e antes da aposição das assinaturas.**

*"Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem"*

Por óbvio, para pagar o benefício a empresa se valeu de documentos expressos em relatórios de produção, formulários e outros instrumentos de controle cuja existência encerra a materialização de pacto prévio. Ademais, por incidência do **princípio da primazia da realidade sobre a forma**, segundo o qual a **realidade fática** sobrepõe-se aos aspectos meramente formais do contrato, em matéria trabalhista o que importa é o que ocorre na prática.

Por derradeiro, exortando o brocardo "*Exceptio non adimplenti contractus*" - da exceção de contrato não cumprido - o legislador reservou o art. 476 do Código Civil preceituando que nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, **antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro**. Assim, se os empregados não tivessem conhecimento prévio das metas não poderiam cumprir seus compromissos e exigir da empresa a reciprocidade implícita e a empresa estaria livre para inadimplir e não proceder aos pagamentos realizados.

*"Art. 476. Nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro."*

Assim, em razão de tudo que foi exposto, sou de concluir que se dava afastar a tributação das competências de 10/2006 e 01/2007.

Ivacir Júlio de Souza - Relator designado