



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

**Processo n°** 16327.001479/2009-03  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-004.037 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de julho de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** UNIBANCO SEGUROS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**PRAZO DECADENCIAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

Em se tratando de lançamento de ofício por descumprimento de obrigação acessória, o prazo decadencial, de cinco anos, é regido pelo art. 173, I, do CTN.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PLR. REQUISITOS LEGAIS.**A Participação nos Lucros ou Resultados não é meio para empresa obter economia fiscal, isto é, não é mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial. O pagamento de PLR regular e legítimo, previsto no artigo 7º, inciso XI, da CF/88, é aquele que observa, cumulativamente, todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000.

No caso, as verbas pagas a título de "PLR" ferem dispositivos legais e são, na realidade, outras verbas que complementam o salário dos empregados e, portanto, estão alcançadas pela contribuição exigida nos autos.

**VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA. SÚMULA CARF Nº 89.**

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** Considerando que esteve em desconformidade com a lei o pagamento de PLR, como consectário legal mantém-se a multa por deixar de declarar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à contribuição da Empresa e dos segurados, incidentes sobre pagamento de participação nos lucros e resultados.

CÁLCULO DA MULTA. LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106 DO CTN. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/08. MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, "c", 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.

Em face da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), para o cálculo da multa mais favorável ao contribuinte, em relação às competências anteriores à 11/2008 (inclusive), deve-se somar a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91) com as multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, da Lei nº 9.430/96 (75%). Precedentes desta Turma. Acórdãos 2202-003.554, 2202-003.555.

MULTA PUNITIVA. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. FATO GERADOR OCORRIDO ANTES DA INCORPORAÇÃO. TESE FIRMADA PELO STJ. REGIMENTO INTERNO DO CARF.

O STJ, no julgamento do REsp nº 923.012/MG, submetido ao regime do artigo 543-C, do revogado Código de Processo Civil, e já transitado em julgado em 04/06/2013, firmou a tese que a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. Tal tema gerou inclusive a Súmula 554/STJ, publicada em 15/12/2015, com o seguinte teor: na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para manter a multa (CFL 68) apenas sobre a rubrica PLR (PL), aplicando a multa mais benéfica, conforme Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento parcial em maior extensão para aplicar a multa de acordo com o art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Fernanda Melo Leal, Denny Medeiros da Silveira, Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto e Marcio Henrique Sales Parada.

## Relatório

Este processo já foi submetido à análise desta Turma de Julgamento, por ocasião da **Resolução nº 2202-000.649, de 16 de fevereiro de 2016**, quando foi decidido converter o julgamento em diligência. Daquele relatório (fl. 261), colho o seguinte:

*Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela Recorrente contra Acórdão nº 16-25.904 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo I SP que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação acessória, Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA nº. 37.265.895-4 (CFL 68).*

*Conforme o Relatório Fiscal da Infração, o Auto de Infração, Código de Fundamentação Legal – CFL 68, foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente por ela ter apresentado as GFIP's (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), relativas ao ano de 2004, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, pois não foram informados os pagamentos a título de participação nos lucros e resultados — PLR, e vale transporte — VT, bem como as contribuições da parte da empresa e dos segurados empregados.*

(...)

*Houve também a comparação das multas, em função da Lei 11.941/2009 (conversão da MP 449/2008), conforme informa o Relatório Fiscal da Infração*

(...)

*A Recorrida analisou a autuação e a impugnação, julgando procedente a autuação (...)*

(...)

*Inconformada com a decisão de 1ª instância, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, onde combate fundamentadamente a decisão de primeira instância e reitera as argumentações deduzidas em sede de Impugnação.*

*(i) Da Decadência - aplicação do critério do art. 150, § 4º, CTN*

(ii) *Do Mérito. Da Natureza Jurídica do Plano de Participação nos Lucros e Resultados e a Não Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Tais Valores*

(iii) *Da Não Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Verbas Pagas de Vale Transporte em Dinheiro*

(iv) *Da ilegalidade da aplicação das multas Impossibilidade de sucessão da responsabilidade por infrações.*

Em seu voto, esclareceu o Relator, ainda, que:

*O período objeto do auto de infração conforme o Relatório Fiscal da Infração é de 01/2004 a 12/2004.*

*A Recorrente teve ciência do auto de infração em 31.12.2009, às fls. 01.*

*A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, em virtude da retificação de ofício da multa aplicada, nos termos do Acórdão nº 1625.904 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo I SP.*

*Observa-se que a decisão de primeira instância adotou o critério decadencial do art. 173, I, CTN, de forma a que não houve o reconhecimento de decadência.*

*Conforme o protocolo do CARF de 09.12.2015, às fls. 166 a 168, anote-se que a Recorrente atravessou petição nos autos anexando cópias de Guias de Recolhimentos GPS de janeiro a dezembro de 2004, às fls. 179 a 246, requerendo a aplicação decadencial do art. 150, § 4º, CTN para as competências 01/2004 a 11/2004, bem como da Súmula CARF 99 e do entendimento do STJ no REsp 973.733.*

*Ainda assim, o contribuinte na Petição atravessada nos autos, informando que para a competência 12/2004, permanecendo a discussão administrativa. reitera os argumentos já deduzidos em sede de Recurso Voluntário no sentido da plena satisfação dos requisitos da Lei 10.101/2000, bem como em relação às verbas de vale transporte:*

(...)

Entendeu-se, porém, pela necessidade de confirmação dos recolhimentos, nos seguintes termos:

*... a unidade da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte verifique e informe conclusivamente a este E. Conselho, observando-se a abertura de prazo de 30 dias para Manifestação do contribuinte, com vistas ao contraditório e à ampla defesa:*

*(i) se nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, como por exemplo o PLENUS/CCOR, em quais competências, entre 01/2004 a 12/2004, há o registro de recolhimentos*

*relativos à contribuição social previdenciária feitos pela Recorrente.*

*(ii) se, no conexo processo principal nº 16327.001473/2009-28, em relação ao recolhimento feito na competência 12/2004, com cópia da GPS às fls. 559, este recolhimento é suficiente para afastar a tributação incidente na competência 12/2004.*

*(iii) se há processo judicial na qual a Recorrente seja parte, por qualquer modalidade processual, com o mesmo objeto do presente processo administrativo-fiscal*

A diligência foi cumprida, anexando-se nas fls. 269 e seguintes a Informação Fiscal DICAT/DEINF, de 13 de maio de 2016.

Regularmente intimado, o contribuinte manifestou-se nas fls. 281 e seguintes.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais disposições legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro é a existente no processo digital, após a transformação em arquivo magnético (*e-processo*).

Conforme destacado no relatório, tratamos aqui de lançamento de ofício de **multa** por apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV e parágrafo 3º, acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5º, uma vez que o Contribuinte não declarou na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à contribuição da Empresa e dos segurados, incidentes sobre pagamento de participação nos lucros e resultados - PLR e do vale transporte - VT em espécie.

A DRJ, ao julgar a impugnação, entendeu por negar-lhe provimento.

Considerando que a ciência do Auto de Infração deu-se em 31/12/2009 (fl.02), o contribuinte vem, desde a impugnação, requerendo que seja reconhecida a decadência do lançamento.

### **DECADÊNCIA.**

Conforme disposto no relatório, o período em questão estende-se de 01/2004 a 12/2004 e o Auto de Infração foi regularmente cientificado ao sujeito passivo em 31/12/2009, conforme fl. 02.

No voto no processo 16327.001473/2009-28, ao qual este está apensado, manifestei-me pela aplicação do entendimento do seguinte Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

**Acórdão 9202-005.380**, de 25 de abril de 2017.

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/05/1995 a 31/12/2004*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4o., DO CTN.*

*O § 2º do art. 62 do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, §4o, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.*

*SÚMULA CARF nº 99.*

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. No presente caso, existe, nos autos, evidência de recolhimento antecipado para algumas das competências lançadas, devendo-se assim aplicar, para fins de reconhecimento de eventual decadência dessas competências, o disposto no citado art. 150, § 4º, do CTN, mantendo-se a regra geral, insculpida no art. 173, I, do CTN para as demais competências. (destaquei)*

Entretanto, aqui se trata de **multa por lançamento de ofício**, não havendo porque ser aplicado o artigo 150 do CTN, que fala em lançamento por homologação. Assim, repise-se o que foi dito no Acórdão **2202-003.683**, de 08 de fevereiro de 2017:

*PRAZO DECADENCIAL OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.*

*Em se tratando de crédito por descumprimento de obrigação acessória, o prazo decadencial, de cinco anos, é regido pelo art. 173, I, do CTN.*

*voto*

*(...)Portanto, no caso aqui sob análise, em relação ao DEBCAD nº ... AIOA, onde foi aplicada a multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no Art.32, inciso IV, e § 5º, da Lei*

*8.212/91 (omissão de contribuições nas GFIP), o prazo decadencial começa a fluir a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado....*

Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado é 01 de janeiro de 2005 e tendo em conta que a ciência do lançamento deu-se em 31/12/2009, não há que se falar em decadência do lançamento.

É de se verificar, entretanto, se de fato houve infração à legislação tributária, em relação ao não reconhecimento da PLR e do Vale Transporte, enquanto verbas integrantes do salário de contribuição, porquanto não foram declaradas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

## MÉRITO

### I - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)

Este Conselho já vem tratando há tempos da questão da incidência das contribuições previdenciárias sobre pagamentos realizados pela empresa a seus empregados relativa à participação nos lucros e resultados (PLR). Observa-se que existe uma convergência de entendimentos no sentido de que o pagamento de PLR regular e legítimo é aquele que observa todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000 (Acórdãos 2301-003.531,-2301-004.153, 2401-004.216-e 2402-005.116, à guisa de exemplo, dentre muitos outros). Os requisitos devem co-existir.

Necessário então estudar os contornos do instrumento legal:

*Lei nº 10.101/2000*

*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 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.*

*§ 1º ...*

*§ 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.*

*§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

*§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.*

*§ 5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto”.*

O que foi verificado no pagamento de PLR pelo Recorrente:

1 - As datas que as Convenções apresentadas foram assinadas são 29 de Dezembro de 2003, 10 de Janeiro e 29 de Dezembro de 2005, respectivamente, já desclassificando tais Convenções como subsidiária para o pagamento da PLR, ou seja, não cumpriu o previsto no inciso II, §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000. Sendo a data de assinatura posterior ao período de referência (Janeiro a Dezembro de cada ano) as regras estabelecidas não eram de conhecimento dos empregados previamente.

2 - O critério adotado pelas Convenções é de tempo de vínculo (trabalhando ou em licença independente do motivo) na empresa, trata-se, portanto, não de uma participação nos lucros ou resultados, mas sim de pagamento de gratificação por tempo de serviço.

3 - Havia o pagamento de duas parcelas de PLR, porém a primeira parcela não tem vínculo em nenhum parâmetro, seja de produtividade, seja de lucro, conforme previsto



na Cláusula Segunda: "*Independentemente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31-12-2003 e 31-12-2004*".

4 - Quando o empregado não atingia as metas estabelecidas no programa próprio (que não são claras e objetivas e também não foram comprovadas na fiscalização) o mesmo recebia o valor estipulado pela Convenção Coletiva de PLR, ou seja, o empregado não deixa de receber valor referente a PLR; o que a torna uma gratificação, bonificação.

5 - O item 5.2 do Relatório Fiscal apresenta o resultado da análise dos acordos coletivos de trabalho, e de pagamento de participação nos lucros e resultados (PLR), tendo sido constatado que os valores estipulados para pagamento de PLR estão vinculados aos aumentos salariais concedidos.

No recurso, alega-se que não há exigência legal de que os empregados conheçam previamente as regras para que possam receber PLR. Sublinha-se a expressão "**podendo ser adotados**", no texto legal. Diz ainda que o relevante é que a celebração do acordo ocorra antes do pagamento e não antes da apuração do lucro a ser partilhado.

Discordo desse entendimento e destaco que esta Turma, assim como outras Turmas desta Seção e a CSRF, já decidiu várias vezes que é necessário haver regras claras e objetivas para que os empregados possam cumprir e saber previamente que espécie de esforço, de empenho, devem fazer para receber uma participação nos eventuais lucros e resultados positivos da empresa. Essa é a intenção da lei. Se não há regras, se elas não são claras e objetivas ou se são estabelecidas/tratadas após o período em que o empregado deveria cumpri-las, ou mesmo se não lhes é dada ciência prévia, em acordo que envolva a participação da representação sindical, o pagamento da PLR não atende os objetivos constitucionais e a regulamentação legal.

Citem-se (sublinho/destaco):

*Acórdão 2402-005.819, de 10/05/2017*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO DE PARCELA ADICIONAL NÃO PREVISTA NO ACORDO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. Incidem contribuições sociais sobre a parcela paga além do que ficou estabelecido no acordo firmado entre empregador e empregados para pagamento da PLR, uma vez que tal pagamento não foi efetuado com base em regras claras e objetivas pactuadas previamente.*

*Acórdão 2201-003.551, de 04/04/2017*

*PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos realizados a título de PLR quando efetuados em desacordo com as regras estabelecidas na Lei nº 10.101, de 2010. Não atendem as exigências dessa lei **acordos firmados ao fim do ano-calendário de referência e que não contenham***

regras claras e objetivas quanto aos critérios a serem adotados para o pagamento da verba.

**Acórdão 9202-005.370, de 26/04/2017**

*PLR - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO FIRMADO AO FINAL DO EXERCÍCIO.*

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos firmados ao final do exercício acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário-de-contribuição.

**Acórdão 9202-005.254, de 28/03/2017**

*PLR - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E NOS RESULTADOS. REQUISITOS. ACORDO PRÉVIO.*

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação no lucro ou nos resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente, portanto não há como acatar-se instrumento firmado somente após o exercício a que se refere.

Alega-se ainda que haveria "regras claras e objetivas" estabelecidas nas CCT.

Entretanto, do trecho transcrito no recurso, observo que têm razão a Autoridade Fiscal ao apontar que tais regras nada têm a ver com produtividade, que havia um "valor mínimo" a ser pago, ainda que não houvesse resultado positivo, e que mesmo empregados afastados com justificativa fariam jus aos pagamentos.

Como relacionar regras assim à intenção da lei de que o empregado se empenhe, aumente sua produtividade e, dessa feita, "participe" de eventual sucesso da empresa? Onde está a integração entre capital e trabalho, na forma da lei? E o incentivo à produtividade?

*Lei nº 10.101/2000*

*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.*

Prosseguindo, o Recorrente diz ser ilegal a exigência de que as regras para pagamento da PLR sejam vinculadas ao cumprimento de metas. Mas reportamo-nos mais uma vez ao dispositivo acima transcrito, para discordar. Assim, deve haver metas, que sejam estabelecidas de forma clara ao empregado, relacionadas com sua produtividade, seu empenho e que sejam tratadas e fixadas previamente ao período de aferição do resultado, com participação do sindicato.

Disse a Fiscalização:

*Quando o empregado não atingia as metas estabelecidas no programa próprio (que não são claras e objetivas e também não foram comprovadas na fiscalização) o mesmo recebia o valor estipulado pela Convenção Coletiva de PLR, ou seja, o empregado não deixa de receber valor referente a PLR; o que a torna uma gratificação, bonificação.*

Vejamos a jurisprudência administrativa (sublinho):

***Acórdão 2201-003.417, de 07/02/2017***

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. APLICABILIDADE. Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00. Tais requisitos são aplicáveis aos segurados contribuintes individuais, não sendo permitido, porém a fixação de metas e resultados a serem atingidos unilateralmente, ou seja, sem a comprovação da participação dos trabalhadores e do sindicato.*

***Acórdão 2301-002.860, de 19/06/2012***

*PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PLR. VALOR FIXO PAGO DESVINCULADO DO ATINGIMENTO DE METAS OU RESULTADOS. IRREGULARIDADE. INCLUSÃO NO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. O Programa de Participação nos Lucros e Resultados PLR tem como finalidade integrar os empregados nos resultados positivos da empresa e incentivá los a buscar o melhor desempenho, sendo a previsão de metas ou alcance de lucro ou resultados, individuais ou coletivos, requisitos necessários à regularidade do PLR. A previsão de pagamento de um valor fixo desvinculado do atingimento de qualquer meta ou resultado configura se como remuneração para efeito de incidência da contribuição previdenciária, por não se coadunar com o propósito constitucional do instituto.*

***Acórdão 2401-004.219, de 08/03/2016***

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PACTUAÇÃO PRÉVIA. A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente, sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical. A negociação e o estabelecimento das regras dela resultantes (índices, metas, resultados e prazos) somente têm sentido se concluídos previamente ao fim do período a que se referem os lucros ou resultados. Em que pese a vagueza do texto normativo, tal imprecisão não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na*

*complementação da norma, sob pena de se reconhecer que lacunas inviabilizam a decisão do caso concreto e que todas os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes. Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição da anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical.*

*A negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical devem ocorrer antes da conclusão das metas e/ou resultados estabelecidos e em data distante do término do período a que se referem os lucros ou resultados, sob pena de se inviabilizar o próprio sentido de incentivo à produtividade. A análise do caso concreto deve levar em consideração fatores como o tipo de meta ou resultado estabelecido, a comprovação da anterioridade das negociações, o ajuste de PLR, em anos anteriores, com características semelhantes (o que por si só gera expectativa no trabalhador, de sorte a já incentivar a produtividade e, portanto, não desnaturar o pagamento), dentre outras peculiaridades que mereçam ser sopesadas.*

Portanto, o pagamento de PLR efetuado com base tanto nas CCT quanto nos chamados “programas próprios”, está em discordância com os estritos comandos legais, que devem sim ser observados.

Em relação à competência 12/2004, temos que o contribuinte desistiu parcialmente do recurso em relação à infração que diz respeito ao **pagamento de PLR** (fl. 283), nos seguintes termos, conforme registrado na Informação Fiscal citada no Relatório (fl. 275):

*Foram confirmados os recolhimentos efetuados no valor de R\$ 2.790,16 ( AIOP nº 37.265.713-3 – 16327.001473/2009-28), R\$ 1.256,08 (AIOP nº 37.265.893-8 – 16327.001474/2009-72) e R\$ 320,57 ( AIOP nº 37.265.894-6 – 16327.001475/2009-17) todos efetuados em 30/10/2015 para a competência DEZ/2004, mas somente para os lançamentos decorrentes da base de cálculo “Participação nos Lucros e Resultados – PLR” como informado pelo contribuinte, através das telas do sistema AGUIA de fls. 1348 a 1351 do processo 16327.001473/2009-28 ( AIOP nº 37.265.713- 3 – 16327.001473/2009-28), fls. 1359 e 1360, do processo 16327.001473/2009-28 (AIOP nº 37.265.893-8 – 16327.001474/2009-72) e fls. 1361 e 1362, do processo 16327.001473/2009-28 (AIOP nº 37.265.894-6 – 16327.001475/2009-17).*

Mas destaco que isso não afeta a multa por descumprimento da obrigação acessória, que permanece, nos termos aqui tratados.

## II - VALE TRANSPORTE

A questão da infração relativa ao pagamento de Vale Transporte em pecúnia, é objeto da Súmula CARF nº 89:

*Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.*

Portanto, neste aspecto, correto o entendimento contábil/fiscal do contribuinte e não haveria porque receber a sanção (multa) pela falta do registro na GFIP.

### III - APLICAÇÃO DA MULTA

Entretanto, apesar da indevida exigência no que tange ao pagamento do Vale Transporte, subsiste, nos termos aqui analisados, a infração relativa à questão do pagamento da PLR.

Extraio do relatório fiscal que consta das folhas 34 e ss. que:

AI N.º 37.257.712-5 - **CFL 68.**

a) Em decorrência dos elementos verificados pela Auditoria Fiscal, constatou-se que os pagamentos de PLR e VT foram em desacordo com a legislação, conforme demonstrado no Relatório do AI DECBAD 37.265.713-3.

b) Os valores referentes aos pagamentos de remunerações dos mencionados trabalhadores encontram-se discriminados em planilha anexa ao AI DECBAD 37.265.713-3.

c) O valor da multa, conforme preceitua o Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Dec.3.048199 em seu art. 284, II, corresponde às contribuições devidas à Seguridade Social, relativas à contribuição da Empresa, parte de segurados e Seguro de Acidentes do Trabalho — SAT, incidentes sobre as remunerações de trabalhadores, em cargos de Gerentes Delegados, considerados como expatriados pela empresa, e não declaradas em GFIP.

d) Em face da multa, os valores foram lançados como participação nos lucros — PLR e vale transporte — VT com os códigos de levantamento PL e VT, que representam o período no qual a aplicação da multa nos moldes determinados pela legislação anterior à Lei 11.941/2009 é mais benéfica ao Contribuinte. Conforme planilhas de cálculos em anexo, o valor da multa corresponde a R\$ 93.042,60 (noventa e três mil quarenta e dois reais e sessenta centavos).

Observo as rubricas PL e VT, na planilha da folha 45.

Mantenho, nestes caso, a posição que acompanhou o Voto vencedor da Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto, no **Acórdão 2202-003.554**, Sessão de 20 de setembro de 2016, desta Turma, que com clareza meridiana assim expôs a questão:

*As alterações trazidas à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, provocaram mudanças significativas na forma de aplicação das multas no âmbito das contribuições previdenciárias.*

*No regime anterior, a multa pela falta de pagamento do tributo estava prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, da seguinte forma: (...)*

*Como se vê, a legislação anterior, diante da ausência de pagamento da contribuição, estipulava uma multa em percentuais progressivos que poderiam chegar até a cem por cento do valor devido, a depender do momento e das circunstâncias em que se encontravam os débitos (não incluídos em lançamento fiscal, incluídos em lançamento fiscal e inscritos em dívida ativa).*

*Assim, essa multa não só abrangia a prática do atraso no pagamento, mas também a situação em que havia lançamento de ofício das obrigações devidas ("créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento").*

*Nesse sentido, entende-se que, enquanto a multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo do tributo pelo contribuinte, a multa de lançamento de ofício tem como premissa básica a atuação estatal.*

*Logo, apesar da denominação de "multa de mora" expressa na legislação anterior, conclui-se ser "de ofício" a natureza jurídica da multa aplicada sobre as contribuições inseridas em lançamento fiscal.*

*Com o advento da MP 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, o referido art. 35 da Lei nº 8.212/91 foi alterado e também houve a inclusão do art. 35-A, trazendo uma terminologia mais adequada ao segmentar da multa de mora a multa aplicada em lançamento de ofício, como se transcreve a seguir: (...)*

*Assim, quanto aos débitos em atraso, que não foram objeto de lançamento fiscal, a nova redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91, remete ao art. 61, da Lei nº 9.430/96, alterando a multa de mora para o percentual 0,33% ao dia, até o limite de 20% (art. 61), conforme abaixo: (...)*

*Já para os débitos incluídos em lançamento fiscal e, portanto, sujeitos à multa de ofício, o art. 35-A, na nova redação da Lei nº 8.212/91, conduz ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a incidência da multa na alíquota de 75%, nos seguintes termos:(...)*

*Dessa forma, tendo ocorrido lançamento de ofício do tributo, entende-se que a comparação da multa mais benéfica, para atendimento do art. 106, II, "c", do CTN, deve ser feita com o art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).*

*Nota-se ainda que a multa decorrente do lançamento de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem*

*haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.*

*Nesse aspecto, de se mencionar que as multas por descumprimento de obrigação acessória (que também são constituídas em lançamento de ofício) aplicadas na vigência da legislação anterior sobre as infrações relativas à falta/inexatidão de declarações (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP) estavam previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91.*

*Assim, para o cálculo da penalidade mais favorável, em relação às competências incluídas em lançamento fiscal anteriores à 11/2008 (inclusive), a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91) também deve ser somada às multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).*

*Tal procedimento foi adotado pela autoridade fiscal, às fls. 77/78, e está previsto no art. 476-A, da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971/09.*

Assim vem decidindo a 2ª Turma da CSRF deste CARF. Vejamos:

**Acórdão 9202-004.498**, de 29 de setembro de 2016:

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2004*

*AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OMISSÃO EM GFIP MULTA APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C//C LEI 11.941/08 APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.*

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal e acessórias lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício. (destaquei)*

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA COMPARATIVO DE MULTAS APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior. No caso, se mais benéfico ao contribuinte, deverá ser adotada o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas, exceto nas competências cuja obrigação principal foi atingida pela*

*decadência, para as quais a multa ficará reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para limitar o somatório das multas por descumprimento da obrigação principal e por descumprimento da obrigação acessória ao percentual de 75%, caso mais benéfico ao contribuinte ....*

Portanto, está correta a "comparação de multas" elaborada pelo Auditor Fiscal, conforme seu Relatório, deixando claro que a comparação dos efetivos valores de multa, para verificação da mais benéfica, será realizada quando do pagamento ou parcelamento dos créditos (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009).

Entretanto, considerando o provimento parcial em relação à questão do Vale Transporte (VT), a multa remanescente deve ser assim calculada somente sobre a parcela relativa à PLR (PL - no código identificado pelo Auditor Fiscal).

#### IV - IMPOSSIBILIDADE DE SUCESSÃO DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS PELA RECORRENTE.

Alega ainda a Recorrente que sendo sucessor por incorporação da UNIBANCO SEGUROS S/A, possui responsabilidade pelos tributos devidos até a data da aludida incorporação. No entanto, diz que a interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, leva a crer que a empresa incorporadora é responsável apenas pelos tributos/contribuições devidos pela empresa incorporada, uma vez que a norma não faz referência às multas por infração à legislação tributária.

Na ATA Sumária da Assembléia Geral Extraordinária realizada no dia 28 de fevereiro de 2009, cuja cópia consta dos autos do processo 16327.001473/2009-28 (fl. 228), temos que:

#### *DELIBERAÇÕES TOMADAS POR UNANIMIDADE DOS PRESENTES:*

*1. Aprovado o Protocolo e Justificação de incorporação ("Protocolo e Justificação"), celebrado em 28 de fevereiro de 2009 pelos órgãos de administração da Sociedade e da UNIBANCO SEGUROS S.A., com sede em São Paulo (SP), na Avenida Eusébio Matoso nº 1.375, 8 4 andar, inscrita no CNPJ sob o nº 33.166.15810001-95 (Anexo 1). O Protocolo e Justificação estabelece todos os termos e condições da incorporação da totalidade do patrimônio da UNIBANCO SEGUROS S.A. pela Sociedade ("incorporação").*

Portanto, a incorporação só começou a ser tratada em 2009 e aqui falamos de fatos geradores ocorridos em 2004.

Aplique-se o entendimento proferido no **Acórdão 2202-003.437**, de 14 de junho de 2016:



*MULTA PUNITIVA. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. FATO GERADOR OCORRIDO ANTES DA INCORPORAÇÃO. TESE FIRMADA PELO STJ. REGIMENTO INTERNO DO CARF.*

*O STJ, no julgamento do REsp nº 923.012/MG, submetido ao regime do artigo 543-C, do revogado Código de Processo Civil, e já transitado em julgado em 04/06/2013, firmou a tese que a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. Tal tema gerou inclusive a Súmula 554/STJ, publicada em 15/12/2015, com o seguinte teor: na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.*

*As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.(sublinhei)*

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO por **não reconhecer a decadência** do lançamento e, no mérito, VOTO por **dar provimento parcial** ao recurso para manter a aplicação da multa (CFL 68) **apenas sobre a rubrica PLR (PL)**, devendo a Unidade responsável elaborar a comparação dos efetivos valores de multa, dessa forma, para verificação da mais benéfica, quando do pagamento ou parcelamento dos créditos, conforme Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada