ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12448.728069/2011-92

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

Processo nº	12448.728069/2011-92
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-005.101 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	7 de maio de 2019
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	PDG DESENVOLVIMENTO IMOBILIARIO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA E DE CRITÉRIOS OBJETIVOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

Somente deve ser decretada nulidade do lançamento se os atos e termos foram lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões foram proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, a teor do disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972.

CONTRIBUIÇÕES TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições destinadas aos terceiros (INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

RETROAÇÃO BENIGNA.

A Lei nº 11.941 de 2009 alterou a metodologia de cálculo do valor da multa, ensejando o cotejo do valor assim obtido com o valor da multa aplicada, adotando-se aquele for inferior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Débora Fófano Dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernanda Melo Leal (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 305/320) interposto contra decisão no acórdão nº 12-58.427 proferido pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ1), em sessão de 12 de agosto de 2013 (fls. 289/298), a qual julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário lançado.

O presente processo é constituído pelos seguintes autos de infração (AI), lavrados em 9/6/2011, em cujos valores consolidados já estão incluídos juros e multa de mora:

i) DEBCAD nº 37.344.338-2, no montante de R$ 3.149.128,61, referente às contribuições sociais devidas à seguridade social, correspondentes à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre remunerações pagas a empregados não declaradas em GFIP (fls. 3/7);

ii) DEBCAD nº 37.344.339-0, no valor total R$ 830.224,82, concernente às contribuições devidas ao Fundo Nacional Desenvolvimento da Educação - FNDE, SESC, SENAC, SEBRAE e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços à autuada, não declarados em GFIP (fls. 8/12);

iii) DEBCAD nº 37.344.340-4 (CFL 68), no valor de R$ 761,79, refere-se à obrigação acessória não cumprida de deixar de incluir na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária - legislação anterior a MP 449 (fl. 13).

A ciência dos referidos autos foi pessoal em 17/6/2011 (fls. 3, 8 e 13).

Em 18/7/2011, dentro do prazo regulamentar previsto no artigo 15 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, o contribuinte apresentou sua Impugnação (fls. 152/163), instruída com os documentos de fls. 164/275 e 278/281.

A 13ª Turma da DRJ/RJ1, em sessão de 12 de agosto de 2013, no acórdão nº 12-58.427, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário, nos termos da ementa a seguir reproduzida (fls. 289/298):

> ***"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***
>
> *Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008*
>
> ***PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. CRITÉRIOS PARA AQUISIÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.***

> *O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, especialmente quanto à existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, § 9°, "j" da Lei 8.212/91.*
>
> ***CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.***
>
> *A empresa é obrigada a recolher, nos mesmos prazos definidos em lei para as contribuições previdenciárias, as contribuições destinadas a terceiros: Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados). O enquadramento se faz conforme o código FPAS a que estiver vinculada.*
>
> *Impugnação Improcedente*
>
> *Crédito Tributário Mantido"*

O Contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal (AR) na data de 23/8/2013 (fl. 302) e interpôs recurso voluntário em 17/9/2013 (fls. 305/320), com a apresentação de documentos de fls. 321/423.

Em 2/2/2016 foi feita juntada aos autos de cópia de comunicação de renúncia de patrocínio (fls. 427/434).

O presente processo compôs lote sorteado a esta conselheira em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos - Relatora

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, o recurso deve ser conhecido.

No recurso voluntário o contribuinte apresentou breve síntese dos fatos, argumentando que apesar de ter demonstrado que: *i*) todos os requisitos da Lei nº 10.101 de 2000 foram cumpridos; *ii*) não incidem contribuições sociais sobre a distribuição de lucros a empregados nos termos do artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal; *iii*) a Lei nº 10.101 de 2000 não pode condicionar a incidência das contribuições impostas; e *iv*) o AIIM nº 37.344.339-0 é nulo, por se referir a contribuições ao INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, quando a empresa é do ramo imobiliário, o que lhe retira a legitimidade passiva, ainda assim a impugnação foi julgada improcedente, mantendo-se integralmente a autuação no acórdão nº 12.58.427, pela 13ª Turma da DRJ/RJ1 (fls. 305/320).

Passamos à analise dos argumentos do Recorrente.

Da Participação nos Lucros e Resultados

Antes mesmo de se adentrar nas questões de mérito propriamente ditas, pertinente se faz evocar a legislação de regência que regulamenta a matéria sob exame.

A participação nos lucros e resultados é direito social do trabalho previsto no inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal de 1988:

> *"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;*
>
> *(...)"*

As regras de isenção, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição Federal de 1988, devem ser introduzidas no ordenamento jurídico através de leis específicas:

> *"Art. 150* (...)
>
> *§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)"*

A isenção inclui-se nas modalidades de exclusão do crédito tributário, e, desse modo, a legislação que dispõe sobre o tema deve ser interpretada literalmente, em consonância com o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n° 5.172 de 25 de outubro de 1996:

> *"Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*
>
> *I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*
>
> *II - outorga de isenção;*
>
> *III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."*

A participação nos lucros ou resultados como prevista constitucionalmente é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica.

A regulamentação do tema em apreço ocorreu com a edição da Medida Provisória (MPV) nº 794 de 29 de dezembro de 1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, convertidas na Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000, com alterações por intermédio da Lei n° 12.832 de 20 de junho de 2013, a qual disciplina a PLR da empresa, estabelecendo os requisitos necessários para que a desvinculação da remuneração ocorra:

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

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei n° 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

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.

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

(...)

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1° deste artigo: (Incluído pela Lei n° 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I – a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei n° 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II – não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei n° 12.832, de 2013) (Produção de eleito)

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

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei n° 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 3° 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."

Quanto à desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe a alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991[1]:

"Art. 28. (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(...)"

A conseqüência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referencia está prevista no § 10 do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS) Decreto n.º 3.048 de 6 de maio de 1999:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)"

Nos dispositivos citados, resta clara a relevância do atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 10.101 de 2000, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos. Os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão previstos no artigo 2º da referida Lei:

"(...)

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;*~~

[1] Da mesma maneira dispõe o inciso X, § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

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.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

(...)"

O artigo 2º da Lei nº 10.101 de 2000 estabelece requisitos formais e materiais para a configuração da PLR. Dentre os requisitos formais, temos a negociação entre

empregadores e empregados por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo. Como requisitos materiais, as regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão. E o critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

De acordo com o relatório Fiscal (fls. 16/30), o fato gerador do lançamento foram pagamentos em favor dos segurados empregados a titulo de PLR - Participação nos Lucros e Resultados, em desacordo com a Lei 10.101 de 2000 e, consequentemente, fora da hipótese de exclusão do salário de contribuição do artigo 28, § 9º, "j" da Lei nº 8.212 de 1991.

O Recorrente apontou que, segundo as autoridades fiscais, a desconformidade com a Lei específica deveu-se a dois fatores (fls. 308/309):

> *"i) o acordo que deferiu as regras de apuração dos resultados e avaliação dos empregados foi firmado no final do exercício de 2007. Assim, as regras nele previstas não poderiam servir de parâmetro para pagamento da PLR no início de 2008; e*
>
> *ii) o Acordo, por autorizar a aplicação de aumentos e multiplicadores sobre a quantidade de salários (parâmetro do PLR) a serem pagos ao empregado com desempenho considerado excepcional, não estabelece as regras claras e objetivas exigidas pelo art. 2º, § 1º da Lei 10.101/2000."*

Afirmou que nenhuma ilegalidade foi cometida e que cumpriu todos os requisitos formais, ponderando que a Lei nº 10.101 de 2000 não traz limite temporal para a celebração dos acordos sobre PLR. Quanto à objetividade do acordo, as regras são suficientemente claras e objetivas para as partes envolvidas e que o uso do multiplicador é para casos excepcionais em que o trabalhador se destaca além do esperado.

Segundo consta no relatório Fiscal (fls. 16/30), o acordo de PLR apresentado pela empresa:

> *"Estabeleceu parâmetros e condições para a participação dos empregados nos resultados do empregador, referente ao período compreendido entre 01/01/2007 a 31/12/2007, fixou seu pagamento até 15/02/2008, conforme cláusula sétima e o pagamento foi efetuado em 31/01/2008 consoante registro no diário da empresa.*
>
> *Foi firmado em 10/12/2007 e seu aditamento em 18/12/2007, definindo assim as regras de apuração dos resultados e avaliação dos empregados, no fim do período a que se refere o acordo, ou seja, as regras não foram pactuadas previamente, não tendo os empregados o conhecimento prévio dos requisitos a serem adimplidos, para que possam direcionar seus esforços em tal sentido e fazer jus ao pagamento a título de PLR, estando com isso em desacordo com o art. 2º, § 1º, item II da Lei 10.101/00.*
>
> *As regras individuais de aferição não se apresentam de forma clara e objetiva, eis que os valores apurados podem ser aumentados em até 6,5 vezes e adicionados de 0,1 a 125 vezes, de forma aleatória, ficando a critério da empresa a aplicação*

> *dos índices indiscriminadamente pelos vários empregados, podendo assim ser utilizados índices diferentes para desempenhos iguais, pois não existem mecanismos para aferição dos índices citados no ANEXO VI, não atendendo ao art. 2°,§ 1° da Lei 10.101/00 (fl. 232)."*

Tendo em vista que as alegações deduzidas na peça recursal têm relação de identidade com aquelas produzidas na peça impugnatória, adota-se, neste ponto, como razão de decidir a mesma fundamentação apresentada pela decisão de primeira instância no Acórdão nº 12-58.427 - 13ª Turma da DRJ/RJI (fls. 289/298), mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor, de acordo com o disposto no § 3º do artigo 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 (RICARF):

> *"(...)*
>
> *15. Analisando a situação fática colhida na Ação Fiscal, temos apontado nos Autos dois dispositivos da Lei acima infringidos:*
>
> *a) Artigo 2°, § 1°, inciso II, eis que as regras não foram pactuadas previamente, não tendo os empregados o conhecimento prévio dos requisitos a serem adimplidos.*
>
> *b) Artigo 2°, § 1° da Lei 10.101/2000, pela insuficiência de regras claras e objetivas no Programa apresentado.*
>
> *16. Quanto à primeira infringência relatada, apesar de a impugnante afirmar genericamente que os funcionários tenham tomado conhecimento prévio das referidas regras,* ***o único documento de onde se pode extrair a vertente temporal de tal prova seria o de fls. 190 a 208, que, ao contrário, ratifica a afirmativa do Fiscal de que o Acordo fora assinado posteriormente à apuração do quantum passível de distribuição****. (grifos nossos)*
>
> *17. O instrumento de negociação não deve ser relegado a segundo plano, como se tivesse que ser elaborado apenas para suprir uma exigência legal. Afinal de contas, se de exigência legal se trata, é obvio que o legislador ordinário deu a devida importância a este documento, pois nunca é demais lembrar que a lei não contém palavras inúteis.*
>
> *18. Veja, ainda, que o § 2º do dispositivo exige que o instrumento de acordo celebrado seja arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. Se a Lei fala em instrumento decorrente da negociação que deve ser arquivado pela empresa, não é difícil concluir que o legislador elegeu como da essência desse ato jurídico a forma ali delineada. Significa dizer que, antes de sua formalização, sequer ainda existe qualquer acordo válido. Conclui-se, assim, que não se trata de uma mera formalidade, mas de verdadeiro requisito de validade do ato, o que rechaça, a meu ver, a vaga argumentação de que a falta de participação do sindicato não inquinaria o ato.*
>
> *19. Outrossim, quando o inciso II do dispositivo diz que os critérios e condições devem ser pactuados previamente, não está a se referir à simples discussão dos seus termos, mas sim à própria formalização do acordo. Mesmo porque, qualquer*

negócio jurídico, sobretudo desse porte, é sempre precedido de ampla discussão entre as partes pactuantes, o que não garante de forma alguma a sua efetiva celebração. Por seu turno, a adoção das mesmas regras ao longo do tempo também não garante que os critérios futuros serão exatamente os mesmos. Diversos fatores conjunturais, que fogem do controle das partes, podem contribuir para que as regras sejam revistas.

20. Corrobora este entendimento o trecho da Decisão do CARF abaixo transcrita, na qual se entendeu que a celebração do Acordo para o pagamento do PLR deve ser anterior ao período de apuração, considerando que o instituto objetiva fomentar a participação do trabalhador na obtenção do lucro ou resultado da empresa, situação incompatível com a pactuação a posteriori, hipótese em que a verba pode ser caracterizada como mero abono, com natureza salarial.

> ***Acórdão CARF 2401-00.545 —4º Câmara***
>
> *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, §9°, "j" da Lei 8.212/91.*
>
> *Trecho do voto:*
>
> *Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados).* ***Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação?*** *É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do*

trabalhador de quais as regas (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

21. Quanto ao teor do pacto necessário se faz esclarecer que o que se questiona aqui não é o direito de a empresa pagar a verba ou de os obreiros recebê-las, mas sim acerca da natureza desvinculada da remuneração, que, para ser livre de contribuição previdenciária, deve preencher os requisitos da lei. Caso contrário, integra a remuneração do trabalhador (Salário de Contribuição) devendo o quantum desaguar nos valores dos benefícios previdenciários (Salário de Benefícios) do Regime Geral de Previdência Social - RGPS.

22. Assim, muito embora o pagamento da participação nos lucros aos empregados seja um direito social, também o é a integração de todos os valores remuneratórios ao salário de benefício do obreiro na seara previdenciária e, esta constitui uma das razões, no plano ideológico, para que algumas entidades sindicais não apóiem o sistema de remuneração de participação nos lucros e resultados. Para esta corrente, seria uma forma de rebaixamento de salários e de ganhos reais e de precarização de condições de trabalho.

23. Portanto, longe de constituir qualquer formalismo, foi a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que condicionou a não integração da PLR ao salário-de-contribuição a que o pagamento ou crédito de tais valores seja realizado de acordo com lei específica, sob pena de haver descaracterização da verba e naturalmente consideração da mesma como pura e simples remuneração, motivo pela qual, apesar da resistência da impugnante, a análise da objetividade do pacto é matéria totalmente afeta à fiscalização tributária.

24. Desse modo, não bastaria a existência de acordo ou convenção coletiva disciplinando a participação nos lucros ou resultados. Um e outro são instrumentos de negociação e previsão de direitos, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, imperativamente, estabelece em relação a um determinado instituto. O conhecimento da lei, inescusável que é, condiciona a atividade tanto do empregador quanto dos trabalhadores, de modo que, se os mesmos quiserem estipular a participação nos lucros e resultados da empresa, não tributável, devem estipular condições que se afinem aos postulados da lei, no caso, a Lei 10.101/00.

25. Com efeito, a existência de um instrumento de negociação coletiva no qual conste a elaboração de um claro plano de metas, com direitos e obrigações das partes envolvidas, onde as regras sejam bem definidas é condição absolutamente necessária para a implementação do benefício.

26. Neste mesmo sentido de interpretação veio a Nota Cosit nº 426/2011. No item 49, entendeu-se que o instrumento de negociação deve fixar regras claras e objetivas quanto às metas e à forma de verificação de seu cumprimento: "Outro ponto importante diz respeito à ***exigência de fixação, no instrumento de negociação, de regras claras e objetivas quanto às metas e à***

> ***forma de verificação de seu cumprimento, devendo o acordo ser ultimado (assinado) antes do início do cumprimento das metas, para conhecimento prévio das partes quanto a seus direitos e obrigações**." (grifou-se)*
>
> *27. Não há dúvidas, portanto, que se afigura como infringente à Lei 10.101 e, conseqüentemente, à Lei de Custeio da Previdência, a não fixação, em instrumento prévio de negociação, de regras claras e objetivas quanto às metas e à forma de verificação de seu cumprimento. Devem tais valores, portanto, sofrer a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra excludente do salário de contribuição contida no art. 28, §9°, "j" da Lei 8.212/91".*

Pertinente a transcrição de excertos do voto vencedor do conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – redator designado, no acórdão nº 9202-007.290 - 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em sessão de 23 de outubro de 2018:

> *"A despeito dos fundamentos trazidos pela i. Relatora, entendo que a legislação de regência conduz a interpretação diversa quanto à necessidade da pacto prévio para que a Participação nos Lucros ou Resultados – PLR seja excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias.*
>
> *(...)*
>
> *O grande objetivo do pagamento de PLR é a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse sinta-se estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu empenho resultará em incremento pecuniário. Por essa razão, não vejo como se falar em engajamento adicional do empregado se ele não tem conhecimento prévio a respeito dos propósitos que se intenta alcançar, tampouco do quanto sua dedicação irá refletir em termos de participação.*
>
> *Nesse sentido, considero que a lei exigiu não apenas o acordo prévio, ou seja, antes do início do período a que se refira, mas também o conhecimento por parte dos empregados de quais as regras (ou mesmo as metas) deverão ser alcançadas para que esses façam jus ao pagamento da parcela. Esse juízo pode ser extraído § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000:*
>
> > *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 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;*
>
> *II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*
>
> *[...]*
>
> *Ora, se consoante as disposições normativas encimadas, a lei exige a fixação de regras claras e objetivas, estabelecendo inclusive que do acordo para o pagamento da PLR devem constar mecanismos de aferição voltados para a mensuração dos índices ou metas convencionados, não me parece razoável que essa pactuação possa ser feita após o início do período de apuração voltado à aquisição do direito. No meu entender, a interpretação que mais guarda coerência com lei disciplinadora da participação nos lucros ou resultados conduz à conclusão de que as regras e critérios devem ser previamente ajustados, pois somente após a adoção de tal medida será possível aferir o cumprimento do que fora acordado.*
>
> *Dito de outra forma, como o legislador condicionou o pagamento da PLR à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento resultante do ajuste conter claramente as condições necessárias à obtenção da vantagem, embora a Lei n.º 10.101/2000 não disponha de forma expressa sobre ao lapso temporal que se deve observar entre a assinatura do acordo e o pagamento da verba, é de se adotar o entendimento que provém da norma legal, de que os requisitos necessários a fruição do benefício trabalhista hão de ter sido estipulados previamente. A lógica intrínseca ao sistema de participação nos lucros ou resultados exige que os empregados inteirem-se das regras com a antecedência necessária para que possam, assim, contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste, de forma a se valerem dos benefícios daí resultantes.*
>
> *Por todas essas razões, a despeito dos argumentos trazidos em sede de contrarrazões e do bem fundamentado voto da i. Relatora, entendo que a celebração de acordo entre empregador e empregados no transcurso do período de aquisição do referido direito desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.*
>
> *Ressalte-se que o entendimento aqui esposado é o que tem prevalecido no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a título exemplificativo cito os acórdãos nº 2401003.488 de 15/4/2014, 9202005.211, de 21/02/2017 e 9202006.478, de 31/01/2018 e 2402006.071, de 03/04/2018."*

Como referido anteriormente para que os pagamentos realizados a título de PLR sejam assim reconhecidos é necessário o atendimento integral ao disposto na Lei nº 10.101 de 2000, o que não foi observado no caso concreto em relação aos seguintes pontos: existência de acordo prévio, uma vez que o acordo foi assinado no final do período a que se referia o acordo, bem como a existência de regras claras previamente ajustadas.

Assim sendo, o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei nº 10.101 de 2000, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do artigo 28, § 9°, "j" da Lei 8.212 de 1991.

À vista do exposto, não merece reparo o acórdão recorrido neste ponto.

Das contribuição ao INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE

O Recorrente alega a nulidade do AIIM 37.344.339-0 (fls. 8/12) por violar o artigo 10, IV do Decreto nº 70.235 de 1972[2], ante a ausência de fundamentação legal, que caracteriza vício material do lançamento.

Não assiste razão ao Recorrente visto que todos os fundamentos legais que exigem, determinam a cobrança do tributo em questão estão consignados e registrados no anexo *Fundamentos Legais do Débito (FLD*) de fls. 11/12.

Nos termos do artigo 59 do referido Decreto nº 70.235 de 1972[3], as hipóteses de nulidade se restringem aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente e aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso em tela não há que se falar em preterição do direito de defesa, uma vez que ao contribuinte regularmente cientificado do feito, conseguiu apresentar com precisão todos os argumentos de sua defesa, sendo incabível a pretendida nulidade, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Afirma que por ser empresa do ramo imobiliário não teria legitimidade passiva em relação às contribuições ao INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

Cabe frisar que tal alegação não pode ser apreciada no presente julgamento, visto que é vedado à autoridade julgadora, em sede de processo administrativo fiscal afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de lei, decreto ou ato normativo em vigor. Tal impedimento se deve ao caráter vinculado da atuação das instâncias administrativas. Dessa forma, quaisquer discussões acerca da inconstitucionalidade de atos legais exorbitam da competência das autoridades administrativas, às quais cabe, apenas, cumprir as determinações da legislação em vigor, tal qual preceitua a Súmula CARF nº 2:

> ***"Súmula CARF nº 2***
>
> *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

a) Da Contribuição para o INCRA

[2] DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.
Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
I - a qualificação do autuado;
II - o local, a data e a hora da lavratura;
III - a descrição do fato;
IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[3] Art. 59. São nulos:
I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Cumpre salientar que a contribuição para o INCRA não tem natureza de contribuição social, mas sim de contribuição especial de intervenção no domínio econômico (CIDE). Assim, o fato da contribuição para o INCRA não ter referibilidade direta com o Recorrente, não tem o condão de afastar a sua exigência, visto esta não ser elemento constitutivo das CIDE's.

Sobre a matéria, adotamos como razões de decidir o trecho abaixo transcrito, extraído do voto no Acórdão nº 2401-004.218 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, em sessão de 8 de março de 2016, do conselheiro André Luís Mársico Lombardi:

> *(...)"*
>
> *Quanto aos aspectos da legalidade, temos que a investigação a respeito da natureza jurídica da contribuição para o INCRA já foi por demais tormentosa ao longo dos últimos anos, sendo que hoje os tribunais superiores pacificaram entendimento no sentido de que consubstancia contribuição de intervenção no domínio econômico:*
>
> *VIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEIS Nº 7.787/89 e 8.212/91. DESTINAÇÃO DIVERSA. EMPRESAS URBANAS. ENQUADRAMENTO.*
>
> *I A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que* ***não existe qualquer óbice para a cobrança da contribuição destinada ao INCRA também das empresas urbanas****. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp nº 716.387/CE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 31/08/06 e EDcl no REsp nº 780.280/MA, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 25/05/06.*
>
> *II Este Superior Tribunal de Justiça, após diversos pronunciamentos, com base em ampla discussão, reviu a jurisprudência sobre o assunto, chegando à conclusão que* ***a contribuição destinada ao INCRA não foi extinta, nem com a Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91, ainda estando em vigor****.*
>
> *III Tal entendimento foi exarado com o julgamento proferido pela Colenda Primeira Seção, nos* ***EREsp nº 770.451/SC, Rel. p/ac. Min. CASTRO MEIRA, Sessão de 27/09/2006****. Naquele julgado,* ***restou definido que a contribuição ao INCRA é uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico****, destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Assim, a supressão da exação para o FUNRURAL pela Lei nº 7.787/89 e a unificação do sistema de previdência através da Lei nº 8.212/91 não provocaram qualquer alteração na parcela destinada ao INCRA.*
>
> *IV Agravo regimental improvido. (STJ; AgRg no AgRg no REsp 894345 / SP; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO; T1 PRIMEIRA TURMA; DJ 24/05/2007, p. 331)*
>
> *(destaques nossos)*

Em aditamento ao voto proferido no EREsp 770.451/SC; a Min. Eliana Calmon sublinhou os traços fundamentais da espécie tributária em exame, rememorando magnífico trabalho doutrinário contido na tese apresentada pelo Dr. Luciano Dias Bicalho Camargo, em curso de doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, o qual pedimos venia para transcrevê-lo.

"As contribuições interventivas têm como principal traço característico a finalidade eleita e explicitada na consequência da norma de incidência tributária.

(...)

Assim, para a perfeita compreensão da norma de incidência tributária das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, especificamente aquelas que se prestam à arrecadação de recursos para o custeio dos atos interventivos, há de se prever uma circunstância intermediária a vincular a hipótese de incidência e a consequência tributária, sem a qual não há de se falar da existência de norma de incidência válida.

Assim, nas contribuições de intervenção sobre o domínio econômico deverá coexistir, para a sua perfeita incidência, os dois núcleos da hipótese de incidência: o "fato do contribuinte", relacionado ao domínio econômico, e os atos interventivos implementados pela União.

(...)

Assim, no caso específico das contribuições para o INCRA, elas somente se mostram válidas na medida em que o INCRA, efetivamente, promove desapropriações para fins de reforma agrária (circunstância intermediária), visando alterar a estrutura fundiária anacrônica brasileira, conforme minudentemente visto no capítulo 3, aplicando-se, assim, os recursos arrecadados na consecução dos objetivos constitucionalmente previstos: função social da propriedade e diminuição das desigualdades regionais.

Saliente-se, por relevante, que as contribuições devidas ao INCRA, muito embora não beneficiem diretamente o sujeito ativo da exação (empresas urbanas e algumas agroindustriais), beneficiam toda a sociedade, por ter a sua arrecadação destinada a custear programas de colonização e reforma agrária, fomentam a atividade no campo, que é de interesse de toda a sociedade (e não só do meio rural), tendo em vista a redução das desigualdades e a fixação do homem na terra.

Não há que se falar da existência de uma referibilidade direta, que procura condicionar o pagamento das contribuições às pessoas que estejam vinculadas diretamente a determinadas atividades e que venham a ser beneficiárias da arrecadação. Ora, o princípio da referibilidade direta, como defendido por vários autores, simplesmente não existe no ordenamento jurídico pátrio*, especialmente no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico. Trata-se de mera criação teórica e doutrinária, sem respaldo no texto da Constituição Federal.*

> *(...)*
>
> *Com efeito, a exação em tela é destinada a fomentar atividade agropecuária, promovendo a fixação do homem no campo e reduzindo as desigualdades na distribuição fundiária. Consequentemente, reduz-se o êxodo rural e grande parte dos problemas urbanos dele decorrentes.*
>
> *Não pode ser negado que a política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico, uma vez que objetiva a erradicação da miséria, segundo o preceituado no §1º do art. 1º da Lei nº 4.504/64 Estatuto da Terra* ***Dessa forma, a referibilidade das contribuições devidas ao INCRA é indireta, beneficiando, de forma mediata, o sujeito passivo submetido a essa responsabilidade".*** *(destaques nossos)*
>
> *Se bem observados os julgados acima, resta claro que, além da definição de sua natureza jurídica, o STJ afastou todas as argumentações relativas à inconstitucionalidade ou à ilegalidade da contribuição ao INCRA, com base na "referibilidade" ou no "benefício direto", de sorte a se considerar que as empresas urbanas não seriam contribuintes da contribuição ao INCRA. Com efeito, além dos julgados acima do STJ, cumpre mencionar ainda a orientação do STF destacada no AI 761.127AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe de 14.05.2010).*
>
> *É verdade que ainda encontra-se pendente de análise pela Suprema Corte a recepção da contribuição ao INCRA no período posterior ao advento da Emenda Constitucional n° 33/2001, que alterou o artigo 149 da Constituição Federal (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n° 630.898, Rel Min. Dias Toffoli, Dje de 28/06/2012).*
>
> *Todavia, mesmo neste aspecto particular, a chance de reconhecimento da inconstitucionalidade parece remota, pois a interpretação restritiva que se pretende atribuir ao § 2º, inciso II, alínea a, destoa da inteligência do próprio caput do art. 149, não alterado pela EC nº 33/2001, sendo certo que o próprio STF já fixou a constitucionalidade da contribuição devida ao SEBRAE, qualificada como contribuição de intervenção no domínio econômico (RE 396.266, Relator Min. Carlos Velloso), e da contribuição criada pela LC nº 110/2001, qualificada com contribuição social geral (ADIN 2.556, Relator Min. Moreira Alves), ambas incidentes sobre a folha de salário das empresas, já sob a égide da EC nº 33/2001."*

Tendo em vista o exposto deve ser mantida a exigência relativamente às contribuições ao INCRA.

b) Da Contribuição para o SEBRAE

A contribuição para o SEBRAE encontra-se devidamente amparada na legislação pátria, conforme demonstrado no relatório *Fundamentos Legais do Débito* de fls. 11/12.

Cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento declarando a constitucionalidade da contribuição para o SEBRAE prevista no artigo 8º, § 3º da Lei nº 8.029 de 1990, conforme se observa da transcrição das decisões a seguir:

> *"Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados. (STF, Tribunal Pleno. RE 635682 / RJ. Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 23/05/2013. DJe098 Divulg 23/05/2013 Public 24/05/2013)"*
>
> *AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES.*
>
> *Esta colenda Corte, no julgamento do RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso, firmou o entendimento de que a contribuição para o SEBRAE configura contribuição de intervenção no domínio econômico, sendo legítima a sua cobrança de empresa que exerce atividade econômica. Precedentes: RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso; RE 399.653AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 404.919AgR, Rel. Min. Eros Grau; e RE 389.016AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence.*
>
> *Agravo regimental a que se nega provimento.*
>
> *(STF, 1ª T.. REAgR 437.839. Rel. Min. Carlos Britto. DJ 18.11.2005, p. 8)"*

Assim, não merece prosperar a alegação no tocante à ilegalidade ou inconstitucionalidade da contribuição ao SEBRAE.

c) Das contribuições para o SESC e SENAC

A despeito disso, registramos a existência de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em processo julgado sob a sistemática do recurso repetitivo, que reconhece a legalidade da exigência das contribuições ora em discussão de empresas prestadoras de serviços. Com efeito, da ementa do REsp 1.255.433/SE, de relatoria do Ministro Mauro Campbel Marques, destaca-se:

> *"(...)*
>
> *2. As empresas prestadoras de serviço são aquelas enquadradas no rol relativo ao art. 577 da CLT, atinente ao plano sindical da Confederação Nacional do Comércio CNC e, portanto, estão sujeitas às contribuições destinadas ao SESC e SENAC.*

> *Precedentes: REsp. n. 431.347/SC, Primeira Seção, Rel. Min Luiz Fux, julgado em 23.10.2002; e AgRgRD no REsp 846.686/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.9.2010.*
>
> *3. O entendimento se aplica às empresas prestadoras de serviços educacionais, muito embora integrem a Confederação Nacional de Educação e Cultura, consoante os seguintes precedentes:*
>
> *Pela Primeira Turma: EDcl no REsp. 1.044.459/PR; AgRg no Ag 882.956/MG; REsp. 887.238/PR; REsp. 699.057/SE; Pela Segunda Turma: AgRg no Ag 1.347.220/SP; AgRgRD no REsp. 846.686/RS; REsp. 886.018/PR; AgRg no REsp. 1.041.574 PR; REsp. 1.049.228/PE; AgRg no REsp. 713.653/PR; REsp. 928.818/PE.*
>
> *4. A lógica em que assentados os precedentes é a de que os empregados das empresas prestadoras de serviços não podem ser excluídos dos benefícios sociais das entidades em questão (SESC e SENAC) quando inexistente entidade específica a amparar a categoria profissional a que pertencem. Na falta de entidade específica que forneça os mesmos benefícios sociais e para a qual sejam vertidas contribuições de mesma natureza e, em se tratando de empresa prestadora de serviços**,** há que se fazer o enquadramento correspondente à Confederação Nacional do Comércio CNC, ainda que submetida a atividade respectiva a outra Confederação, incidindo as contribuições ao SESC e SENAC que se encarregarão de fornecer os benefícios sociais correspondentes.*
>
> *5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008."*

Portanto, o fato de se tratar de empresa prestadora de serviço ou não estar entre as entidades diretamente beneficiadas pela contribuição, não é razão suficiente para afastar a obrigação de pagar as contribuições para terceiros.

Mais especificamente em relação à contribuição ao SEBRAE, convém trazer à colação o seguinte excerto:

> *"(...)*
>
> *1. É pacífico no STJ o entendimento de que, a Contribuição para o SEBRAE (§ 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90) configura intervenção no domínio econômico, e, por isso, é exigível de todos aqueles que se sujeitam às Contribuições para o SESC, SESI, SENAC e SENAI, independentemente do porte econômico (micro, pequena, média ou grande empresa). (...) (AgRg no Ag 600.795/PR, rel. Ministro Herman Benjamin)"*

É de se ressaltar que as todas as regras jurídicas possuem mecanismos, presentes na Constituição, para sua elaboração, manutenção e extinção. Desta forma, as regras jurídicas vigentes devem ser obedecidas por todos, até que seja extinta, pelo mecanismo hábil e pelo órgão competente.

Logo, não há como afastar a aplicação da legislação, corretamente aplicada, não assistindo razão no argumento do Recorrente.

Da Retroatividade Benigna

Importante observar que o artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.876 de 26 de novembro de 1999 teve sua redação alterada pela Medida Provisória (MPV) nº 449, de 3 de dezembro de 2008 que foi convertida na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009. Assim, a penalidade relativa à falta de recolhimento das contribuições previdenciárias referidas no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991 (com a redação da Lei nº 11.941 de 2009) quando lançada de ofício, passou a ser regida pelo artigo 35-A da referida lei.

A possibilidade de aplicação de retroação benéfica das leis encontra previsão no artigo 106 do CTN, nos seguintes casos:

> *"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> ***c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática**." (grifos nossos)*

Em razão da possível retroatividade benigna em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 11.941 de 2009, deve haver a comparação de qual a penalidade mais benéfica ao Recorrente: a anterior ou a posterior à Lei nº 11.941 de 2009, devendo sempre ser observada a exigência da obrigação principal. No âmbito do CARF a matéria está sintetizada na Súmula CARF nº 119 a seguir reproduzida:

> ***"Súmula CARF nº 119***
>
> *No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996."*

De acordo com descrição detalhada no relatório fiscal (fls. 22/28), foi procedida a comparação entre as legislações anterior e posterior ao advento da MPV 449, de 2008 a fim de aplicar-se, competência a competência, a multa mais benéfica ao contribuinte.

Portanto, pelas razões apresentadas não merece reparo o acórdão recorrido.

Conclusão

Em razão do exposto, vota-se por NEGAR provimento ao recurso voluntário nos termos do voto em epígrafe.

Débora Fófano dos Santos