



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

**Processo n°** 10580.728446/2009-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-002.958 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2013  
**Matéria** DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, SALARIO INDIRETO, SEGURADOS  
**Recorrente** TELEVISÃO SALVADOR LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADOS EMPREGADOS - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - DESCUMPRIMENTO DA LEI - - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

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.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS - ESTIPULAÇÃO NO ACORDO OU CONVENÇÃO DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

Não demonstrou o recorrente que os acordos e convenções coletivas estipulavam metas claras e objetivas para o pagamento de PLR.

PLR - AUSÊNCIA DE ARQUIVAMENTO DO ACORDO AO TEMPO DE SUA VIGÊNCIA

A legislação estabelece regras para atribuir legitimidade aos acordos firmados a título de PLR.

A ausência de arquivamento do acordo no sindicato ao tempo da vigência do acordo, não pode ser convalidado com o arquivamento tardio, quando já extinto o prazo de sua vigência e já realizado todos os pagamentos ao que o mesmo se propunha.

SEGURADOS EMPREGADOS - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO NÃO DESCONTADA EM ÉPOCA PRÓPRIA - ÔNUS DO EMPREGADOR

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando

diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Igor Araújo Soares e Marcelo Freitas de Souza Costa, que entendem que o arquivamento tardio do acordo no sindicato não acarreta o descumprimento dos requisitos legais e o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que entende não havido descumprimento do requisito de existência de regras claras e objetivas.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado sob o n. 37.201.916-1, em desfavor da recorrente tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo dos segurados empregados não retida pela empresa, levantadas sobre os valores pagos a pessoas físicas na qualidade de empregados à título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR..

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 12 a 20, o contribuinte apresentou Convenção Coletiva de Trabalho realizada entre a SERTEB Sindicato das Empresas de Radiodifusão e Televisão do Estado da Bahia e o SINTERP/Ba Sindicato dos Trabalhadores em Rádio, TV e Publicidade da Bahia, referentes aos exercícios de 2005, 2007 e 2008, cuja previsão de pagamento de PLR está na cláusula 9º (cópias anexas ao relatório fiscal). Apresentou também os regulamentos para o pagamento do PLR, relativos aos anos de 2005 a 2008, assinados no dia 1º de janeiro de cada exercício, porém protocolados no SINTERP/BA, a destempo, em 03/03/2009, ou seja, somente após o início desta ação fiscal, conforme Termo de Início Procedimento Fiscal anexo.

Além disso, os acordos de 2005 e 2006 não estabeleceram de forma clara e objetiva, consoante legislação específica, as metas a serem atingidas, nem as regras de aferição.

Já para os acordos de 2007 e 2008 estabeleceu-se como meta o alcance das metas de despesas operacionais da empresa. Meta esta não definida claramente por setores da empresa. Quais as metas de despesas para o setor de execução, recursos humanos ou administração? Quais valores deveriam atingir? Quais seriam os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado? Desta forma, conclui-se que a empresa descumpriu a legislação sobre a matéria. Assim, o referido pagamento, embora intitulado "PLR", passou à condição de parcela de natureza remuneratória, integrante, portanto, do salário de contribuição.

Ressalte-se, a título de esclarecimento, que a PLR foi instituída, no ordenamento jurídico pátrio, como incentivo à produtividade dos empregados, daí a necessidade de estabelecimento de regras claras, objetivas e, principalmente, prévias, para permitir que todos os colaboradores possam estar alinhados com os interesses do empregador e, assim, contribuïrem para o seu sucesso na concretização das metas e objetivos almejados. Por óbvio, quando falamos em objetivos e metas, estamos tratando do futuro, jamais do passado, como no caso presente.

Quanto a multa imposta, destaca que os fatos geradores apurados não foram declarados nas GFIP o que ensejou a lavratura do presente AI com a multa de 75 % sobre o valor das contribuições apuradas, e a aplicação, após a devida comparação, da multa de ofício de 24% sobre o valor das contribuições apuradas, por descumprimento da obrigação principal.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 14/12/2009, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 17/12/2009.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 125 a 145.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência do lançamento, fls. 233 a 243.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2005 a 31/08/2008  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADOS  
EMPREGADOS.*

*É devida a cota dos segurados empregados consoante preceitua as alíneas “a” e “b”, do inciso I, do art. 30, da Lei n.º 8.212/91.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.*

*DESCARACTERIZAÇÃO.*

*Os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados realizados, pela empresa, sem o cumprimento de todos os requisitos impostos pela Lei n.º 10.101/2000, tem-se que tais verbas integram o salário de contribuição e sobre elas incidem as contribuições destinadas à Seguridade Social.*

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido*

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 250 a 273, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos descrever de forma sucinta:

1. Impossibilidade de tributação previdenciária sobre o PLR – Participação nos Lucros e Resultados, posto que a verba não possui caráter remuneratório. Somente as remunerações pagas como retribuição pelo trabalho é que poderão ser objeto de incidência de contribuições, o que não é o caso.
2. Ademais, argumenta que a lei 10.101 e 8.212, apenas disciplinam a expressa ordem do legislador constituinte que , assegura no texto maior tal rubrica aos trabalhadores, excluindo da mesma o caráter remuneratório. Logo a norma infra que disciplina o pagamento da PLR surge em decorrência da CF, devendo regulamentá-la e não restringi-la.
3. Da apreciação da referida lei, resta evidenciado que a participação do empregado nos lucros e resultados da empresa deve gozar de aprovação do sindicato, constando expressamente de acordo de vontade das partes (empregador e empregados) e não pode ser paga em período inferior a seis meses.
4. Pois então, quanto à disposição legal acerca do pagamento de PLR pela ora requerente, há que se frisar que as Convenções Coletivas de Trabalho firmado entre o SERTEB (sindicato patronal) e o SINTERP/BA (sindicato dos empregados) dispõe que podem as empresas negociar livremente com seus funcionários, apenas registrando o acordo no sindicato.
5. Nesta esteira, registra-se que, conforme os documentos de formalização dos acordos para PLR, restou comprovado claramente que houve uma negociação entre a empresa e os representantes de seus empregados para o pagamento de PLR, atendendo ao requisito legal.

6. Quanto a este tópico, impera registrar que apesar da fiscalização ter considerado que o termo de negociação não evidencia de forma clara as regras, as mesmas sempre existiram na empresa e são de conhecimento público, desde que a empresa começou a pagar PLR, antes mesmo da conversão das Medidas Provisórias que culminaram na Lei n.º 10.101/2000, que disciplina a matéria. A regra sempre esteve relacionada ao crescimento do faturamento da empresa em relação ao ano anterior. Sendo, no entanto, levado em consideração a expectativa do mercado publicitário em face cenário comercial esperado para o ano.
7. Como isto vem sendo feito há mais de 10 (dez) anos, jamais houve a preocupação por parte da empresa, de seus funcionários ou até mesmo do sindicato, em que estas regras constassem de modo detalhado no acordo.
8. Com efeito, quanto à verificação efetiva dos resultados, ao final de cada ano calendário a gerência da empresa se reúne com o Setor Financeiro para a demonstração do cumprimento da meta supramencionada, de modo que seja determinado o pagamento da PLR aos funcionários. Válido se faz juntar as atas destas reuniões, elaboradas com cunho de determinar a realização dos pagamentos.
9. Ainda, há que salientar quanto ao segundo fator utilizado pela fiscalização para a descaracterização do PLR, que em relação aos acordos efetuados para com os funcionários, de fato houve atraso nos registros dos mesmos perante o sindicato. No entanto, ressalte-se, que o fato do registro ter sido tardio junto ao sindicato não pode acarretar, de sobremaneira, a descaracterização da natureza jurídica dos pagamentos realizados a título de PLR, até porque o acordo coletivo não determina um prazo peremptório para o arquivamento.
10. Jamais houve qualquer deliberação da ora Requerente no sentido de que fosse pago a funcionário algum qualquer valor a título de PLR em período inferior a seis meses, respeitando, portanto, as regras estabelecidas pela Lei n.º 10.101/2000.
11. Do quadro acima, percebe-se que nenhum dos empregados recebeu participação nos lucros e resultados em intervalo inferior a seis meses, à exceção de um único pagamento realizado em favor da funcionária Lilia Gramacho Calmon no mês de julho de 2005. Neste ponto, especificamente, há que se destacar que este fato decorreu de um caso isolado, posto que houve solicitação de um adiantamento no pagamento da PLR por parte da funcionária Lilia Gramacho Calmon por conta de problemas financeiros. Assim sendo, a ora Impugnante efetuou o pagamento na forma de empréstimo, e no mês subsequente abateu do PLR que seria pago à funcionária.
12. No entanto, levando já em consideração o constante rigor da Administração Pública Federal, há que se destacar que nos casos em que houve pagamento de PLR sem que fosse respeitado o prazo mínimo de 6 (seis) meses, determinou o STJ que fosse desconsiderada a natureza jurídica do pagamento de PLR apenas daquela parcela que não observou o prazo mínimo legal.
13. O que se vê nos presentes autos é que os valores pagos aos empregados são relativos a bônus oriundos da lucratividade da empresa, e por isso mesmo esporádicos e motivados (lucros), as quantias, portanto, não se constituem em renda tributável pelas contribuições previdenciárias, pois não integra o conjunto salarial.

14. Assim, mantém a ora Impugnante à disposição da fiscalização toda a documentação que esta entender por necessária a fim de comprovar que as metas para o pagamento de PLR não só eram negociadas, como eram de conhecimento de todos, podendo, inclusive, este Julgador determinar a ouvida de funcionários.
15. Portanto, estabelece-se uma primeira premissa: o pagamento da PLR, por si só, não acarreta a obrigação tributária do recolhimento de contribuição previdenciária e, conseqüentemente, não gera obrigação de declaração em GFIP.
16. Ressalta-se, assim, que somente com a lavratura do presente AI e de sua ciência pela ora recorrente foi que nasceu a obrigação tributária do recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos então realizados a título de PLR.
17. Tem-se, desta sorte, que até a ciência da presente autuação, não havia obrigação tributária, por conseguinte, tão pouco crédito tributário. Logo, se não havia crédito tributário constituído, não existia também dever de recolhê-lo, vencimento e muito menos inadimplemento tributário.
18. Tem-se, assim, que se firmar uma segunda premissa: sem que haja inadimplemento de obrigação tributária é completamente absurda a cobrança, pela Receita Federal, de qualquer multa, seja ela de caráter moratório ou punitivo.
19. Desta forma, é flagrante a ilegalidade da exigência de multa de caráter moratório ou punitivo no presente Auto de Infração, devendo a mesma ser integralmente anulada. Primeiramente, há que se destacar a tamanha injustiça do tratamento dado pela Receita Federal na presente circunstância em comparação às demais autuações em que os contribuintes são autuados em virtude do não pagamento de tributos não declarados.
20. Na aludida circunstância, o agente administrativo lavra autuação fiscal exigindo do contribuinte inadimplente, frise-se, que deixou de oferecer à tributação o fato gerador, uma multa punitiva de 75% (setenta e cinco por cento) além da cobrança do devido crédito tributário.
21. Desta forma, é forçoso evidenciar, compartilham o contribuinte autuado e a Receita Federal do Brasil que o pagamento de PLR não deve sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, restando como divergência o fato dos acordos efetuados atenderem ou não ao que determina a lei.
22. Está-se assim, diante de situações completamente distintas: a primeira, do contribuinte que omitiu o fato gerador da tributação, deixando de recolher e declarar tributos, e a segunda, da ora Impugnante, que agiu de acordo com a Lei, já que a PLR não constitui fato gerador das contribuições previdenciárias, mas que o Fisco não concorda com os termos do acordo firmado com os empregados (questão unicamente formal). A sutil diferença, ilustre julgador, reside no intuito do contribuinte, na completa ausência de dolo ou culpa da ora Impugnante, que sequer poderia imaginar em recolher o tributo ora exigido, uma vez que a Lei assim não o determina.
23. Assim, está cabalmente comprovado que a multa aplicada à ora impugnante afronta o texto constitucional, colidindo frontalmente com os princípios constitucionais da Razoabilidade, Proporcionalidade e do Não confisco, devendo, portanto, ser afastada.
24. Diante das razões apresentadas, requer:

Processo nº 10580.728446/2009-19  
Acórdão n.º **2401-002.958**

**S2-C4T1**  
Fl. 5

---

25. Seja declarada a improcedência do AI, haja vista que o pagamento de PLR não possui natureza salarial, na forma descrita acima.
26. Caso assim não entendam que se autue apenas a rubrica paga no período de julho de 2005, bem como sejam anuladas as multas aplicadas, uma vez que afrontam os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 252. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

### **DO MÉRITO**

No mérito, foram atacados o fato de entender que a verba PLR é desvinculada do conceito de remuneração, como salário de contribuição para efeitos previdenciários, bem como a inaplicabilidade da multa imposta. Porém antes mesmo de apreciar cada um dos argumentos trazidos pelo recorrente, convém apreciar o conceito de salário de contribuição e remuneração.

### **DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO**

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.*

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

*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;***

Assim, ao não cumprir os dispositivos legais quanto a concessão do PLR entendeu a autoridade fiscal que assumiu o recorrente o ônus de ter os valores dos benefícios integrando o conceito de salário de contribuição, quando pago em desacordo com as respectivas leis.

Contudo, entendo que a questão tenha que ser melhor apreciada, considerando as características dos pagamentos e as regras impostas pela lei aos seus pagamentos.

### **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS**

Os argumentos trazidos pelo recorrente foram no sentido que mesmo que não cumprido integralmente o rito procedimental, o pagamento de PLR, por si só, já se encontra afastado do conceito de salário de contribuição, também requer seja excluída a multa, face a ausência de intenção em fraudar e seu caráter confiscatório, contudo entendo que não é esse o entendimento previsto na legislação.

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

*(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)*

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, senão vejamos:

#### *EMENTA*

*DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de **eficácia limitada**. 2) O **Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional**. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

*(...)*

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua **eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.***

8. *Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.*

9. *A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.*

10. *A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

11. *O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.*

12. *Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:*

*O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.*

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)*

14. *O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.*

15. *No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.*

16. *Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)*

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

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

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

*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.*

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

*Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:*

(...)

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

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a totalidade das regras previstas na legislação específica.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

*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 (...)*

*§ 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.*

*(...)*

Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontram-se, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado pelo recorrente.

#### DA ESTIPULAÇÃO DE METAS

Quanto a previsão em AC/CC, temos por entendido, que este é apenas um dos requisitos, sendo que não conseguiu o mesmo demonstrar que houve a estipulação de metas, quando da realização do referido acordo.

Ainda conforme descrito na informação fiscal, outro ponto que justifica o lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros é o fato que inexistia estipulação de metas claras e objetivas, destacando os instrumentos o pagamento de uma parcela fixa em meses determinados.

O próprio recorrente traz em seu recurso que as metas era de conhecimento, não identificando face a prática realizada nos anos anteriores a necessidade das mesmas constarem de forma clara e objetiva no AC/CC. Vejamos?

*Quanto a este tópico, impera registrar que apesar da fiscalização ter considerado que o termo de negociação não evidencia de forma clara as regras, as mesmas sempre existiram na empresa e são de conhecimento público, desde que a empresa começou a pagar PLR, antes mesmo da conversão das Medidas Provisórias que culminaram na Lei n.º 10.101/2000, que disciplina a matéria. A regra sempre esteve relacionada ao crescimento do faturamento da empresa em relação ao ano anterior. Sendo, no entanto, levado em consideração a expectativa do mercado publicitário em face cenário comercial esperado para o ano.*

*Como isto vem sendo feito há mais de 10 (dez) anos, jamais houve a preocupação por parte da empresa, de seus funcionários*

*ou até mesmo do sindicato, em que estas regras constassem de modo detalhado no acordo.*

Nesse sentido, entendo que 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, ou mesmo basear o pagamento em condições anteriores. 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 regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento, devendo as mesmas serem negociadas no acordo firmado e não posteriormente em documento apartado junto a empresa.

Vejamos o que diz o art. 2º, § 1º da lei 10.101/2000:

*§ 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:*

Assim, conforme transcrito acima, “dos instrumentos DEVERÃO constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas (...). Entendo que a expressão “podendo”, descrita no final do dispositivo legal, visou apenas indicar os incisos I e II, como exemplos, mas de forma alguma, afastou o estabelecimento de critérios. Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados.

Basta-nos apreciar tanto a convenção coletiva, quanto os acordos firmados, que identificamos não existir qualquer critério quanto a participação dos empregados nos lucros.

#### DO ARQUIVAMENTO TARDIO.

Outro ponto trazido pelo auditor para caracterizar a verba como salário de contribuição, foi o fato da empresa não ter cumprido a regra do arquivamento do acordo no sindicato respectivo.

Quanto a este ponto, passemos a apreciar a lei:

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

É sabido, que o alcance de um acordo ou mesmo convenção coletiva restringe-se a categoria profissional abarcada na base territorial objeto do acordo dentro do seu prazo de vigência. Neste sentido, correto tratamento atribuído pela autoridade fiscal. Vejamos a

definição de acordos e convenções coletivas, que já foram esses os instrumentos adotados pela empresa.

*Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 1º É facultado aos Sindicatos representativos de categorias profissionais celebrar Acordos Coletivos com uma ou mais empresas da correspondente categoria econômica, que estipulem condições de trabalho, aplicáveis no âmbito da empresa ou das acordantes respectivas relações de trabalho. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967).*

*Art. 613 - As Convenções e os Acordos deverão conter obrigatoriamente: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*I - Designação dos Sindicatos convenentes ou dos Sindicatos e empresas acordantes; (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*II - Prazo de vigência; (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*III - Categorias ou classes de trabalhadores abrangidas pelos respectivos dispositivos; (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*IV - Condições ajustadas para reger as relações individuais de trabalho durante sua vigência; (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*V - Normas para a conciliação das divergências sugeridas entre os convenentes por motivos da aplicação de seus dispositivos; (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*VI - Disposições sobre o processo de sua prorrogação e de revisão total ou parcial de seus dispositivos; (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*VII - Direitos e deveres dos empregados e empresas; (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*VIII - Penalidades para os Sindicatos convenentes, os empregados e as empresas em caso de violação de seus dispositivos. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*Parágrafo único. As convenções e os Acordos serão celebrados por escrito, sem emendas nem rasuras, em tantas vias quantos forem os Sindicatos convenentes ou as empresas acordantes, além de uma destinada a registro. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*Art. 614 - Os Sindicatos convenentes ou as empresas acordantes promoverão, conjunta ou separadamente, dentro de 8 (oito) dias da assinatura da Convenção ou Acordo, o depósito de uma via*

*do mesmo, para fins de registro e arquivo, no Departamento Nacional do Trabalho, em se tratando de instrumento de caráter nacional ou interestadual, ou nos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos demais casos. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 1º As Convenções e os Acórdos entrarão em vigor 3 (três) dias após a data da entrega dos mesmos no órgão referido neste artigo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 2º Cópias autênticas das Convenções e dos Acordos deverão ser afixados de modo visível, pelos Sindicatos convenientes, nas respectivas sedes e nos estabelecimentos das empresas compreendidas no seu campo de aplicação, dentro de 5 (cinco) dias da data do depósito previsto neste artigo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 3º Não será permitido estipular duração de Convenção ou Acôrdo superior a 2 (dois) anos.*

*Art. 615 - O processo de prorrogação, revisão, denúncia ou revogação total ou parcial de Convenção ou Acôrdo ficará subordinado, em qualquer caso, à aprovação de Assembléia Geral dos Sindicatos convenientes ou partes acordantes, com observância do disposto no art. 612. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 1º O instrumento de prorrogação, revisão, denúncia ou revogação de Convenção ou Acôrdo será depositado para fins de registro e arquivamento, na repartição em que o mesmo originariamente foi depositado observado o disposto no art. 614. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 2º As modificações introduzidos em Convenção ou Acôrdo, por força de revisão ou de revogação parcial de suas cláusulas passarão a vigorar 3 (três) dias após a realização de depósito previsto no § 1º. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

Ora, alega a empresa que o arquivamento das mesmas após o início do procedimento fiscal, quase 3 anos após a realização do primeiro acordo, não fere a legislação, visto que a mesma não estabelece prazo para o arquivamento.

No caso, a empresa formalizou o pagamento dos PLR por meio dos negociações coletivas, que possuem prazo de validade e referem-se ao pagamento da verba em um determinado período. Como admitir que um acordo encontra-se válido, se descumprido um requisito formal, que é o seu arquivamento no órgão competente. Se realmente a lei não exigisse o seu arquivamento para dar legitimidade, publicidade e vigência ao ato, qual sentido haveria na sua exigência. Ao arquivar os documentos no ano de 2009, não há que se falar que o acordo de 2005, 2006 ou 2007 ainda estivesse em vigor. Pelo contrário, haviam sido finalizados, os valores já haviam sido inclusive pagos. Não entendo que no presente caso, o arquivamento tardio, tenha convalidado um acordo, já inclusive sem validade!

Ademais, as fls. 79 dos autos, conta cópia da Convenção coletiva, que em seu art. 9, possibilita o pagamento de PLR, podendo o mesmo ser negociado por meio de acordo coletivo, porém determina o seu arquivamento no sindicato e na DRT.

Só para começar os acordos apresentados as fls. 118 a 125 não são acordos coletivos, portanto, não encontram-se em consonância com a convenção coletiva firmada. Poderíamos entender tratar-se então de acordo realizado entre a empresa e seus empregados, porém os mesmos não tem sequer a indicação do representante do sindicato, e ao não serem arquivados não possuem qualquer legitimidade, para determinar o pagamento de acordo com os propósitos da lei 10.101/2000.

Ademais, ao apreciarmos o texto do art. 614, não nos restam dúvidas, a vigência de uma acordo só se inicia após 3 dias do seu arquivamento no órgão correspondente

Nos termos do art. 616 da norma citada:

*“os sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva.*

*§ 1º Verificando-se recusa à negociação coletiva, cabe aos sindicatos ou empresas interessadas dar ciência do fato, conforme o caso, ao Departamento Nacional do Trabalho ou aos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, para convocação compulsória dos sindicatos ou empresas recalcitrantes.*

*§ 2º No caso de persistir a recusa à negociação coletiva, pelo desatendimento às convocações feitas pelo Departamento Nacional do Trabalho ou órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, ou se malograr a negociação entabulada, é facultada aos sindicatos ou empresas interessadas a instauração de dissídio coletivo.*

No que concerne a desnecessária participação do representante do sindicato, bem como do arquivamento do acordo, também não confiro razão ao recorrente. O sindicato tem por escopo proteger a categoria profissional, frente a superioridade econômica do empregador, dessa forma, não age como mero telespectador, mas intervindo de forma a evitar que o “poder de coerção” do empregador acabe por intimidar empregados a firmar acordos que os prejudicariam mesmo que indiretamente.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

Assim, entendo correto o julgamento realizado, de que deva a verba ser tida como PLR para fins de incidência de contribuição, uma vez que em relação a essa verba, não houve cumprimento dos requisitos, como já destacado no item acima.

Em relação ao pagamento de PLR entendo que não logrou o recorrente êxito em demonstrar o cumprimento da legislação para que as verbas sejam excluídas do conceito de salário de contribuição, razão porque correto o lançamento realizado.

### QUANTO A CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS

Sendo válida a base de cálculo dos segurados, surge a obrigação da empresa em arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço mediante desconto sobre as respectivas remunerações está prevista no art. 30, I da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras:

*Art.30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei n.º 8.620, de 5/01/93)*

*I - a empresa é obrigada a:*

*a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;*

*b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).*

Uma vez que a recorrente remunerou segurados, deveria a notificada efetuar o desconto e recolhimento à Previdência Social. Não efetuando o recolhimento, a notificada passa a ter a responsabilidade sobre o mesmo.

*“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.*

*§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.”*

### QUANTO A MULTA IMPOSTA

Em relação ao questionamento acerca do caráter confiscatório da multa, observamos, que o item 5 do relatório fiscal, foi muito esclarecedor em relação a multa aplicada.

Conforme descrito no referido relatório, a multa originalmente prevista era a do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991: No caso, a multa moratória é bem aplicável pelo não recolhimento em época própria das contribuições previdenciárias. Ademais, o art. 136 do CTN

descreve que a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente ou do responsável, e da natureza e extensão dos efeitos do ato, sendo que o fato de entender que a verba não constituiria salário de contribuição não é argumento válido para afastar a penalidade.

O art. 35 da Lei n° 8.212/1991 dispõe, nestas palavras:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99)*

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

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

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

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei n° 9.876/99).*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei n° 9.876/99).*

§ 1º Nas hipóteses de parcelamento ou de reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o Caput e seus incisos. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99)

Contudo, também como enfatizado pelo auditor, não só a ausência de recolhimento ensejava a aplicação de multa moratória, mas a ausência de informação em GFIP ensejava aplicação de multa, pelo descumprimento de obrigação acessória.

Contudo, no que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da referida MP 449, convertida na lei 11.941. A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“**Art. 32-A.** O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

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

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia

*seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

*“[Art. 35-A.](#) Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

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

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

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício (como no presente caso), a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, qual seja, aplicação de multa de ofício de 75%.

Contudo, ao observar o auditor a ausência de pagamento e ausência de informação em GFIP, procedeu ao auditor ao comparativo da antiga legislação com a atual, de forma, que se aplicasse a multa mais benéfica ao contribuinte.

Assim, na planilha as fls. 35, o auditor detalha competência a competência qual a multa seria mais favorável ao recorrente, pois que a aplicação da multa pela ausência e GFIP e a multa de ofício ensejariam *bis in idem*.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Nesse sentido, entendo que a multa imposta, obedeceu a legislação pertinente, não havendo caráter confiscatório na sua aplicação, posto o estrito cumprimento dos

ditames legais. Também entendo que, o fato de não ter tido qualquer intenção de fraudar o fisco, argumentando que a ausência de incidência deu-se em função da interpretação de que o pagamento de PLR não consistiria salário de contribuição, também não afasta a multa imposta, face que a sua aplicação independe da intenção do agente.

Ademais, mesmo tange a argüição de inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre o recolhimento de contribuições, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os prazos regulados na Lei n.º 8.212/1991.

Dessa forma, quanto à ilegalidade/inconstitucionalidade na multa imposta, não há razão para a recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis a aplicação da taxa de juros SELIC, e a multa pela inadimplência conforme o fez a autoridade fiscal.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n.º 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

*Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.*

*A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.*

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

#### SÚMULA N. 2

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos acima expostos, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de refutar em sua totalidade o lançamento.

**CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito  
NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

CÓPIA