



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

Processo nº 10640.005360/2008-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-001.972 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2012
Matéria Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados
Recorrente BECTON DICKINSON INDÚSTRIAS CIRÚRGICAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/04/2003 a 30/04/2003, 01/07/2003 a 30/11/2003, 01/04/2004 a 31/05/2004, 01/09/2004 a 31/12/2004, 01/03/2005 a 31/05/2005, 01/10/2005 a 31/12/2005, 01/02/2006 a 28/02/2006, 01/11/2006 a 31/12/2006

Ementa:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Os valores pagos ou creditados, a título de participação nos lucros e resultado em desconformidade com os requisitos legais, integram a base de incidência contributiva previdenciária.

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conceder provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Conselheira Relatora. Devem ser excluído do lançamento os valores pagos nas competências de abril e outubro, durante o período lançado, para os estabelecimentos abrangidos pela base territorial do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas e Farmacêuticas do Estado do Paraná, por estarem de acordo com a legislação que trata da Participação nos Lucros e Resultados. Vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira que apresentou declaração de voto.

Marco Andre Ramos Vieira - Presidente.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Andre Ramos Vieira (Presidente), Manoel Coelho Arruda Junior, Adriano Gonzales Silverio, Arlindo da Costa e Silva, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato

CÓPIA

Relatório

O Auto de Infração de Obrigação Principal foi lavrado e cientificado ao sujeito passivo em 08/12/2008, referindo-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados, em desconformidade com a norma legal, no período compreendido entre 01/2003 a 12/2006.

O relatório fiscal de fls. 20/26, traz que foram encontradas as seguintes irregularidades no pagamento da verba: os Termos de Acordo entre a autuada e a comissão de empregados, conta com a participação apenas do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas e Farmacêuticas do Estado do Paraná, em detrimento da participação dos sindicatos dos demais estados onde os valores a título de PLR foram pagos; que a verba foi paga mais de duas vezes ao ano e os acordos não possuem regras claras e objetivas, sendo as metas de caráter individual.

Após a impugnação, Acórdão de fls.1.050/1.057, julgou a autuação procedente em parte para excluir as multas nas competências em que era mais gravosa ao contribuinte, considerando a sistemática trazida pela MP 449/2008, e considerando as autuações por descumprimento de obrigações acessórias e principais., conforme planilha constante da decisão, às fls.1.052,verso e 1.053.

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso onde alega em síntese:

- a) a decadência quinquenal para as competências até 12/2003, em vista do artigo 150,§4º do CTN;
- b) que todos os acordos foram celebrados entre a recorrente e uma comissão de empregados, eleita pelos próprios empregados, com representatividade do Sindicato;
- c) que os pagamentos efetuados em 2003, 2004 e 2005, referem-se aos acordos celebrados com o Sindicato do Paraná, aplicável aos empregados do Paraná (fábrica e centro de distribuição) e aos empregados das áreas administrativas e comerciais e com o Sindicato dos empregados de Minas Gerais, para os empregados de Juiz de Fora;
- d) que o pagamento relativo ao ano de 2006, teve como suporte três acordos, um para os empregados da fábrica do Paraná, outro para os empregados do Centro de Distribuição do Paraná e empregados de áreas administrativas e comerciais e para os empregados alocados na fábrica de Juiz de Fora/MG;

- e) que a comissão foi eleita por todos os empregados e assistida por um membro do sindicato;
- f) que somente a convenção coletiva ou acordo de trabalho devem obedecer à base territorial do sindicato;
- g) que os estabelecimentos situados fora do Paraná e Juiz de Fora tem um reduzidíssimo número de empregados;
- h) que não houve violação da legislação previdenciária e que os pagamentos para os empregados do Paraná e Juiz de Fora não são irregulares;
- i) que não houve desrespeito quanto à periodicidade, pois jamais um empregado recebeu PLR mais de duas vezes ao ano, ocorrendo que em alguns estabelecimentos houveram mais de dois pagamentos, mas nunca por empregado, mas em função das diferentes metas existentes para cada grupo;
- j) que os acordos prevêem claramente a existência de metas; que as metas não são subjetivas, haja vista que para as áreas de vendas se baseia na quantidade de vendas; que a legislação não veda a estipulação de metas individuais;
- k) que foram apresentados e o faz novamente, todas as apurações de resultados que demonstram o percentual atingido por cada área da empresa;
- l) que apresenta documentos que comprovam o gerenciamento e a apuração dos planos de PLR;
- m) não foi constatado qualquer indício que os pagamentos referem-se a prêmio ou salários;
- n) que a representação fiscal para fins penais só pode ser expedida após o término do processo administrativo.

Requer o reconhecimento da decadência e no mérito, a insubsistência da autuação, protestando pelo direito da posterior juntada de documentos adicionais

É o relatório.

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Da Preliminar

Quanto à decadência quinquenal argüida pela recorrente é de se asseverar que de fato, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, cujos efeitos são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006 e obrigam todos os órgãos judiciais e administrativos:

:

Súmula Vinculante nº 08:

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

Entretanto, o crédito lançado nesta notificação não se encontra abrangido pelo período decadencial, eis que compreende competências de 01/2003 a 12/2006 e foi lavrado em 08/12/2008, com ciência pelo sujeito passivo na mesma data.

Para elucidar, informo à recorrente que as contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação e devem observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional. Havendo, o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. No caso de dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

No presente processo, não há recolhimentos parciais relativos ao crédito lançado referente a pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados, assim, aplica-se o artigo 173, I do CTN, não havendo que se falar em período decadente:

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

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

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O pedido de juntada de documentos após a impugnação não deve ser acolhido, uma vez que a Portaria RFB n.º 10.875/2007, no art. 7º, inciso III e § 1º, acompanhando os preceitos do art. 16, inciso III, e § 4º, do Decreto nº 70.235/72, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Portaria RFB n.º 10.875/2007:

Art. 7º A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - refira-se a fato ou a direito superveniente;

III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 2º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do § 1º.

Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”*

A preclusão temporal para a apresentação de provas, no entanto, foi ressalvada nas situações previstas nas alíneas do § 1º do art. 7º da Portaria RFB acima transcritas.

Ressalte-se que, de acordo com o § 2º do mesmo art. 7º, a juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, demonstrando-se a ocorrência de uma das hipóteses do § 1º do mesmo artigo. No caso em análise, o impugnante não demonstrou, em sua peça de defesa, a ocorrência de nenhuma dessas situações, razão pela qual indefiro o pedido de juntada de documentos.

Do Mérito

Quanto ao mérito, a motivação para o lançamento ocorreu, devido a fiscalização entender que as parcelas pagas a título de PLR devem integrar o salário de contribuição, pois não respeitaram a legislação quando:

- a) os termos de acordo para a PLR possuem a participação apenas de um sindicato da categoria, do estado do Paraná, enquanto pago também para empregados dos estados de Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Pernambuco, Rio Grande do Sul e Bahia;
- b) nos instrumentos decorrentes da negociação deixaram de constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado;
- c) existem metas individuais a serem cumpridas o que faz com que o valor pago tenha natureza de prêmio;
- d) a PLR foi paga mais de duas vezes no ano civil;
- e) não apresentou documentação que comprovasse a aferição das metas alcançadas pelos empregados, setores e estabelecimentos.

Primeiramente, no que se refere aos termos e condições para participação nos resultados, com efeito, é de se ver pelos documentos trazidos aos autos, que não houve a intermediação dos sindicatos das categorias envolvidas na negociação nos estados em que a recorrente possui estabelecimentos, à exceção do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas e Farmacêuticas do Estado do Paraná, única entidade que avalizou o documento negocial.

A Lei 10.101/2000, que regula a matéria prevê no seu artigo 2º, inciso I, que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e empregados, através de uma comissão escolhida entre as partes, com a participação de um representante do sindicato da categoria dos trabalhadores:

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.

Nos termos do tratado pela legislação é de se ver que a participação do sindicato deve ser daquele referente à categoria envolvida. Assim, não é possível abstrair a territorialidade do sindicato, se algum não participou da negociação, o acordo não vai atingir os seus filiados. Não é possível utilizar regras e parâmetros impostos a trabalhadores abrigados por uma entidade sindical para outros filiados a entidade diversa, uma vez que cada entidade possui autonomia, piso salarial próprio e regras trabalhistas com relação aos empregados que lhes são assistidos.

Desta forma, os termos para pagamento de PLR existentes, no caso concreto, valem e produzem efeitos somente para aqueles trabalhadores cuja categoria pertence ao Sindicato envolvido. Os empregados dos demais estados não abrangidos pela base territorial do sindicato que integrou o acordo não podem se beneficiar das regras propostas.

Todavia, quanto à fixação de metas é possível dizer que pela análise de todos os documentos acostados aos autos, pode-se constatar que os acordos firmados entre a empresa e comissão de empregados, fls. 63/74, 75/77, 78/88, 89/101; 102/114; 115/131; 132/140, estabelecem a parcela equivalente à participação nos lucros de cada empregado, a forma como será calculada e o período do pagamento.

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa.

A PLR é um direito constitucional do trabalhador:

CF/88:

*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;

Da análise do texto constitucional se conclui que a PLR é um direito do trabalhador, que não depende, somente, da existência de lucro, mas, também, da obtenção de um resultado; a PLR não se constitui em remuneração, desde que paga ou creditada conforme definido em lei.

Em 1991, a Lei nº 8.212/91, institui o plano de custeio da Seguridade Social e no art. 28, define a base de cálculo das contribuições previdenciárias, dispondo, inclusive, sobre parcelas isentas.

Lei 8.212/1991:

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;

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

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

Também a lei de custeio, como a Constituição, reafirma a necessidade de obediência a uma legislação para que a PLR não seja conceituada como remuneração, e, portanto, fora do alcance da incidência contributiva previdenciária.

Em 29/12/1994 surge a legislação específica, qual seja a Medida Provisória 794, que dispôs sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

Assim, a PLR integra a remuneração, até 29/12/1994. Após essa data, com o surgimento da legislação específica, a MP 794, não tem mais natureza jurídica salarial, desde que paga em conformidade com as disposições contidas na MP.

A MP 794 sofreu diversas reedições, convertendo-se, finalmente, na Lei nº 10.101, de 18/12/2000.

Essa legislação passa a existir como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, pois faz com que o empresariado tenha redução em sua carga tributária, já que há a previsão de isenção dessas parcelas para incidência de contribuição previdenciária e a parcela de PLR, para efeito de apuração do lucro real, poderá ser deduzida como despesa operacional; permite que os trabalhadores obtenham maiores ganhos e incentiva a produtividade, já que sua obtenção depende de um resultado almejado pelas empresas.

A Lei 10.101/2000 prevê várias exigências e vedações, que a PLR deve seguir para estar de acordo com sua lei específica e obter os efeitos previstos.

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

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

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

II-convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I-índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

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

...

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

...

§2º—É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

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

...

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes,

integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;

- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;
- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa:

Como se vê, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros seja justa. Não há regras detalhadas na lei sobre as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, da lei, tem liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Afora os parâmetros estabelecidos pela lei, não foi intenção do legislador ou mesmo do Poder Executivo regulamentar com maior detalhamento e precisão as normas da participação nos lucros ou resultados. Toda a regulamentação se esgota com os três artigos da Lei nº 10.101/2000, acima transcritos. Além das regras claras e objetivas do acordo, o legislador impediu a substituição da remuneração pela distribuição do lucro e o seu pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil. A preocupação é justificável, as empresas poderiam reduzir os salários na proporção dos ganhos obtidos pelo trabalhador com sua participação nos lucros ou resultados. Com isto, além de obstar o benefício, as empresas se evadiriam das contribuições previdenciárias e ao FGTS, lesando outros direitos do trabalhador.

O artigo 2º, §1º, I da lei possibilita que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas a lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que estão sendo distribuídos lucros aos trabalhadores, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa.

Quanto ao mecanismo adotado para a repartição individual da parcela do lucro líquido destinada aos trabalhadores, a lei não fixou regras. Cuidou a lei de estabelecer parâmetros para que a empresa, após se comprometer, não venha se esquivar de distribuir lucros aos seus trabalhadores. Apurando-se o total a ser distribuído, ao final o montante é repartido de acordo com mecanismos eleitos pela empresa.

Frente a todo o exposto, é de se notar que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Real para considerar os valores integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Porém, a regra é a presunção de boa fé dos atos jurídicos. A autoridade fiscal, no uso de suas prerrogativas, tem o ônus de comprovar a dissimulação do sujeito passivo, *verbis*:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Analisando a lei de custeio da Previdência Social, depara-se com o artigo 28, §9º, aliena “j”, *verbis*:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

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

A participação nos lucros ou resultados paga em conformidade com a Lei nº 10.101/2000, diferente das demais parcelas previstas no artigo 28, §9º que têm natureza de isenção de contribuições previdenciárias, sequer se subsume à definição de salário de contribuição trazida pelo artigo 28, I da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e mesmo ao artigo 457 do Decreto-lei nº 5.452, de 01/05/43 – Consolidação das Leis do Trabalho, *verbis*:

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;

Consolidação das Leis do Trabalho

*Artigo 457. Compreende-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, **como contraprestação do serviço**, as gorjetas que receber.*

Isto porque falta para a participação nos lucros ou resultados um elemento essencial da definição - retribuição pelo trabalho. É suficiente se recorrer às disposições constitucionais e legais para se constatar a sua natureza como remuneração do capital e não do trabalho, *verbis*:

Constituição Federal

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;*

Lei nº 10.101/2000

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

O objetivo da participação nos lucros ou resultados é estimular o empenho dos trabalhadores para a geração de resultados previamente estabelecidos. Assim, deve haver um acordo entre as partes – empresa e trabalhadores -, no qual cada um se propõe a cumprir uma obrigação. A empresa deve conceder o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados se os trabalhadores atingirem uma meta preestabelecida.

A autoridade fiscal se insurgiu quanto a existirem metas individuais a serem atingidas. Ocorre que a recorrente esclarece que na área comercial da empresa é inerente que o cumprimento de metas esteja diretamente ligado ao aumento de vendas, o que é atingido individualmente por cada empregado. Não há nenhuma restrição da lei nesse sentido. Estando as metas a serem atingidas fixadas, como no presente caso se demonstrou pelos documentos juntados, não há empecilho na Lei n.º 10.101/2000 para que sejam atingidas de forma individual, visando o coletivo.

Ademais, da análise dos documentos juntados, Acordo de 2002/2003, fls. 63/74 e Anexo fs. 75/77; Acordo de 2003/2004, fls. 78/88 e Anexo fls. 89/102; Acordo de 2004/2005, fls.103/114 e Anexo fls.115/127; Aditivo fls. 128/131; Acordo de 2005/2006, fls. 132/140; Acordo de 2006, fls. 141/147, vê-se que nos anexos constam expressamente as definições das metas, os critérios de cálculo para apuração do resultado e para pagamento a título de PLR, sendo que todos os documentos contam com a participação dos empregados e do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas e Farmacêuticas do Estado do Paraná.

Todavia, é de se observar que não foi obedecido pela recorrente a exigência legal de que os pagamentos não excedessem a dois pagamentos anuais, conforme disposto pelo parágrafo 2º, do artigo 3º da lei reguladora:

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

As razões expostas pela recorrente de que os pagamentos individuais não excederam a dois, não ilidem o descumprimento da estipulação legal, eis que a semestralidade ou, pelo menos, o pagamento limitado a duas parcelas por ano civil, deve ser levado em consideração pela empresa ou, como no caso em tela, por cada acordo firmado para pagamento de PLR.

Portanto, no que se refere ao mérito do lançamento, entendo que podem ser considerados como pagamento de PLR somente os valores relativos aos empregados abrigados pela base territorial do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas e Farmacêuticas do Estado do Paraná, que participou da negociação apresentada, bem como devem ser expurgados os pagamento que excederam o limite imposto pelo artigo 3º, §2º da Lei n.º 10.101/2000, e foram pagos mais de duas vezes no mesmo ano, considerando que nos Acordos apresentados ficou estipulado que os pagamentos ocorreriam em abril e outubro.

No que se refere às arguições da recorrente acerca dos trabalhadores do estabelecimento de Juiz de Fora, cujos acordos foram intermediados pelo Sindicato dos Trabalhadores de Indústrias Químicas, Farmacêuticas e Material Plástico de Barbacena e Região/MG, deixo de me manifestar porque não consta qualquer lançamento nos autos para este estabelecimento.

Quanto à representação fiscal para fins penais, o auditor fiscal, em virtude de exercer atividade vinculada, sem poder discricionário, deve formalizar tal documento, na mesma data da lavratura do auto de infração, quando no curso da ação fiscal apurar fatos que, em tese, constituem crime de sonegação previdenciária, conforme artigo 337 A, incisos I, II e III do Código Penal aprovado pelo Decreto-lei n.º 2.848, de 07/12/1940, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9.983, de 14/07/2000.

A disposição para o encaminhamento ao Ministério Público da representação fiscal para fins penais está disciplinada pelo artigo 83, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

***Art. 83.** A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)*

Por derradeiro, no que se refere à aplicação da multa, a decisão de primeira instância entendeu que deveriam ser consideradas as obrigações principal e acessória para o cálculo da mesma, conforme interpretou do contido na MP 449/2008 e excluiu do levantamento as multas para as competências que se mostraram mais gravosas nesta sistemática.

Entretanto, entendo que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

No caso em tela, à época do fatos geradores, pelo não recolhimento em época própria do tributo devido, a legislação previdenciária previa a aplicação de multa moratória, conforme disposto pelo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99.

A MP nº 449/08, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2008, excluiu do ordenamento jurídico a gradação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, conferindo-lhe outras condições, eis que se tratando de recolhimento espontâneo pelo contribuinte de contribuições previdenciárias pagas em atraso, a multa de mora a ser aplicada será de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, contados a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento, limitado a vinte por cento:

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei nº 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei nº 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei nº 9430/96, já transcrito anteriormente.

Por todo o exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso, para excluir do lançamento os valores pagos nas competências de abril e outubro, durante o período lançado, para os estabelecimentos abrangidos pela base territorial do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas e Farmacêuticas do Estado do Paraná, por estarem de acordo com a legislação que trata da Participação nos Lucros e Resultados.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora