



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

Processo nº 11020.002007/2010-24
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.491 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores
Recorrente FRAS-LE SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de Apuração: 02/2006, 05/2006, 02/2007, 04/2007, 02/2008 e 04/2008

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PLR. POSSIBILIDADE DE PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. IMPOSSIBILIDADE DE SE AUFERIR OS RESULTADOS ALCANÇADOS APENAS PELAS HORAS TRABALHADAS NO SEMESTRE.

A participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores não empregados enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei 8.212/91 referentes às parcelas não integrantes do salário de contribuição, em virtude de expressa previsão legal (Lei 6.404/76).

É possível que sejam traçados planos e metas diferenciados para cada tipo de empregado, assim considerando a função exercida para cada atividade.

As regras do PLR devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. O critério de horas trabalhadas no semestre não se coaduna com a finalidade do programa, pois não tem qualquer relação com a participação do trabalhador no resultado da empresa.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, deve ser comparada a penalidade nesta prevista, para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.343/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não há duplicidade na multa aplicada, pois a sanção pelo atraso no pagamento da contribuição está sujeita à penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 c/c o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, este na nova redação dada pela Lei nº 11.941/1991, sendo que a penalidade decorrente da omissão em GFIP observaria o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 com a redação da Lei nº 11.941/2009, se mais benéfica do que a prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, ou seja, penalidades distintas para fatos distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, no mérito, para decidir pela manutenção dos valores considerados pelo Fisco como Salário de Contribuição, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou pela exclusão dos valores lançados; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira Oliveira, que votou em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a) Impedido: Adriano Gonzáles Silvério.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa, Damião Cordeiro de Moraes e Mauro Jose Silva.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração nº 37.269.526-4 lavrado em face FRAS-LE SA, a qual foi notificada a 15/07/2010, em virtude da não declaração em Guia de Recolhimento de

Informações à Previdência Social – GFIP das remunerações pagas ou creditadas a título de participação nos lucros -PLR aos segurados contribuintes individuais membros do Conselho de Administração eleitos por Assembleias Gerais e aos membros da Diretoria, eleitos em reunião do Conselho de Administração.

Tais segurados são, por definição legal, conforme disposto na Lei 8.212/91, Artigo 12, inciso V, alínea “f”, segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de contribuinte individual.

Afirma o Relatório Fiscal (fls.55 e seguintes) que a Recorrente não declarou em GFIP as remunerações pagas devidas ou creditadas aos segurados empregados a título de PRL – Participação nos Resultados, mas que foram pagos em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, portanto sendo caracterizados como salários de contribuição.

Tal situação decorre do fato de os pagamentos serem realizados de maneira diferenciada em relação aos demais trabalhadores pois, segundo o Relato Fiscal, havia dois critérios para a distribuição dos referidos lucros: um para os empregados em geral e outro destinado aos seus gestores e empregados ou funcionários indicados pela direção da empresa.

Para o Relatório, os fatos nele descritos, juntamente com o não recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias configuram, em tese, a prática do crime previsto no artigo 337-A do Código Penal Pátrio, com a redação dada pela Lei nº 9.983/2000, razão pela qual foram objeto de Representação Fiscal Para Fins Penais, com a devida comunicação à autoridade competente para fins cabíveis.

A conduta omissiva foi tipificada como infração à legislação previdenciária por força do art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91, cuidando a autuação das competências 02/2006, 05/2006, 02/2007, 04/2007, 02/2008 e 04/2008 em que aplicada a penalidade do art. 32, inciso IV, § 5º, da lei nº 8.212/91, de 100% da contribuição apurada sobre o valor não declarado, respeitado o limite estabelecido no seu § 4º, no valor de R\$ 300.675,90 (trezentos mil e seiscentos e setenta e cinco reais e noventa centavos).

Nas demais competências (01/2006, 07/2006, 12/2006, 01/2007 e 07/2007), a infração praticada está sendo penalizada pela multa de ofício, em conjunto com a falta de recolhimento (lançamentos das contribuições: AI Debcad nº 37.269.529-9 e AI Debcad nº 37.269.527-2), metodologia da legislação atual, introduzida pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/09, adotada por ser mais benéfica que a multa prevista na legislação vigente à época da infração, por força do art. 106, II, "c", do CTN, consoante demonstrativo da folha 61.

Por fim, em virtude de ter por objeto as contribuições previdenciárias devidas pela Recorrente e depender dos mesmos elementos de prova, o presente processo foi apensados ao processo relativo ao AI Debcad nº 37.269.527-2.

Irresignada, a Recorrente apresentou impugnação ao referido Auto de Infração, pleiteando pela nulidade deste, não tendo, todavia, obtido julgamento procedente, conforme ementa a seguir transcrita:

MULTAS POR INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 03/07

/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assin

ado digitalmente em 28/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES

Impresso em 24/07/2012 por LUZILMAR XIMENES MESQUITA MATOS - VERSO EM BRANCO

Para a omissão de fatos geradores em GFIP (descumprimento de obrigação acessória) a penalidade de 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, observado o limite, não se confunde com a obrigação principal de recolher a contribuição, nem substitui a multa por falta de pagamento, pois as hipóteses de incidência são distintas. No descumprimento da obrigação acessória, a "contribuição devida", é a expressão da multa, ou seja, o valor a ela atribuída.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não satisfeita com a decisão proferida, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando em suma:

- a) A Inexistência de obrigação principal que ensejasse a aplicação da multa;
- b) O cancelamento do débito em razão da ilegalidade na aplicação das sanções tributárias, pois foi aplicada mais de uma multa para o mesmo fato tido como infração leal, restando caracterizado o *bis in idem*.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade do presente recurso, passo ao seu exame.

Do Mérito

Da irregularidade dos critérios de distribuição formulados no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR

Em seu Recurso, a Recorrente pleiteia o reconhecimento da inexistência de fatos geradores que ensejassem o surgimento das obrigações tributárias principais descritas no Relatório Fiscal, as quais, por não terem, na visão do Fisco, sido devidamente adimplidas, em virtude de sua suposta existência, deram causa à imputação da multa à Recorrente.

No entender da fiscalização, as referidas obrigações tributárias principais, no

caso concreto, decorrem do fato de não haver previsão legal para que a participação em resultados relativa aos administradores da empresa, isto é, diretores não empregados, seja objeto de isenção de contribuição previdenciária, uma vez que aquele favor legal, à luz da Lei nº 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “i”, é aplicável apenas aos empregados, sendo, portanto, devida a contribuição previdenciária.

Todavia, tal entendimento não é procedente, pois o próprio dispositivo legal utilizado para embasar a autuação fiscal em comento estabelece a possibilidade de uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico no sentido de se determinar quando as parcelas relativas à participação nos lucros ou resultados da empresa não serão integrantes do salário de contribuição, conforme se depreende da transcrição abaixo:

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

(...)

§ 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. (Grifa-se)

Ao condicionar à previsão em lei específica a possibilidade de a participação nos lucros ou resultados da empresa não ser integrante do salário de contribuição, o legislador, claramente, estabeleceu que o dispositivo legal em análise deve ser interpretado sistemicamente, isto é, levando-se em consideração todo um conjunto de fontes do direito que tratem a respeito do tema.

Destarte, a partir dessa premissa interpretativa e das peculiaridades do caso concreto em análise, conclui-se que apenas na ausência de diploma legislativo específico é que se poderia afirmar que a participação em resultados relativa aos administradores da empresa seria integrante do salário de contribuição e passível de incidência de contribuição previdenciária.

No entanto, tal situação não ocorre em virtude do fato de a Lei n. 6.404, Lei das Sociedades por Ações, prever expressamente participação dos administradores nos lucros remanescentes da empresa, conforme se depreende dos artigos 190 e 201 da referida Lei, a seguir transcritos:

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

Diante disso, dada a expressa previsão legal, pode-se afirmar que, ao contrário do que entendeu o Relatório Fiscal, a participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores não empregados enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei 8.212/91 referentes às parcelas não integrantes do salário de contribuição, sendo indevida, portanto, a incidência de contribuição previdenciária, desde que observados os requisitos legais relativos à

constituição do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, o que não é verificado no caso concreto.

Superado, portanto, a alegação de que não seria possível a existência de PLR em favor dos administradores não empregados da empresa, cabe analisar a validade do Programa estabelecido pela Recorrente em favor dos seus empregados e contribuintes individuais que lhe prestem serviço.

Ora, a Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa corresponde à parcela não fixa da remuneração do trabalhador que guarda uma relação direta com o desempenho da empresa. Não deve, portanto, ser confundida com aumentos reais de salários que são incorporados devidamente à remuneração, mesmo quando baseados na produtividade ou qualquer outro indicador de eficiência. Tão pouco se trata de um simples abono sem nenhuma ligação com o resultado do empreendimento. A PLR é, simultaneamente, uma parcela variável da remuneração do trabalhador e um prêmio pelos resultados econômicos – financeiros ou físico – operacionais alcançados.

Tal programa permite que o empregado participe dos resultados da atividade, distribuindo-lhe valores a partir do atingimento de metas, estabelecidas por meio de critérios claros e objetivos, sem, contudo, empregar-lhe os riscos que lhe são inerentes, até porque estes devem permanecer com o empregador investidor.

Trata-se, portanto, da interligação de vários indicadores que, a partir de uma análise conjunta, irão definir o valor final a ser pago àqueles que dele participam. Estes indicadores são, entre outros, o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados. O PRL é, portanto, um tipo de remuneração flexível, pois é influenciado pelos resultados da produtividade, pela performance da empresa com relação a seu lucro.

Assim, por ser uma medida que preserva o interesse de todos os envolvidos na produção, a Lei exige a participação de representantes de todos os interessados na elaboração do PLR, que devem estipular conjuntamente as metas, os resultados e prazos.

Ocorre que a Lei 10.101/2000, que versa sobre o PLR dos empregados, não foi tão específica em prever todas as formalidades, critérios e condições para elaboração do Programa, devendo, por isso, tal liberdade concedida aos elaboradores ser interpretada amplamente, sem restringir-lhe a eficácia, desde que seja observada sua finalidade e as exigências legalmente postas, evitando-se, por outro lado, qualquer tentativa de sua utilização como meio de burla à tributação e de substituição da remuneração dos empregados.

O que se observa é que a Lei previu apenas os seguintes requisitos:

- Negociação entre empresa e empregados, com representantes de ambas as categorias;
- Regras claras e objetivas;
- mecanismos de verificação das informações relevantes para atingir as metas;
- previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e dos prazos.

Todos esses requisitos, na verdade, buscam garantir que o PLR tenha a participação das duas categorias (empregados e empregadores) tanto no momento de sua elaboração quanto de sua execução, podendo ser acompanhado por todos os envolvidos quanto ao cumprimento e ao alcance de metas.

Veja-se que a Lei não faz qualquer exigência quanto ao mesmo percentual de lucro para todos os empregados e colaboradores da empresa, pois é perfeitamente possível que haja uma distribuição conforme o cargo ou função desempenhado. O fato de haver diferenças nos percentuais acordados não descaracteriza o caráter coletivo e de incentivo à produtividade que tem o PLR, uma vez que serve, inclusive, como estímulo ao desenvolvimento interno do quadro de funcionários.

É possível, portanto, que sejam traçados planos e metas diferenciados para cada tipo de empregado, assim considerando a função exercida por cada um. Ora, quanto mais específica for a meta a ser atingida por um determinado cargo, maior objetividade haverá no critério estabelecido e mais fácil será a aferição dos resultados alcançados, o que, por sua vez, facilitará a execução do PLR, dado o fato de ter sido elaborado em função das especificidades de cada serviço desempenhado pela empresa.

Além do mais, no que pertine aos cargos de diretores, gestores e coordenadores, vê-se que, em razão de seu elevado grau de complexidade, não é possível estabelecer rigorosamente as mesmas metas designadas aos cargos de menor complexidade, pois a função daqueles é muito mais de gestão e controle, atividades que, por sua própria natureza, são mais abrangentes.

Dessa forma, enquanto que para os cargos de menor complexidade será mais fácil se estabelecer critérios objetivos partindo da verificação do binômio qualidade/quantidade devido à maior especificidade do serviço prestado, para os cargos de maior complexidade, em razão do trabalho desenvolvido, haverá uma predominância do fator qualidade na determinação das metas atingidas, o que não significa fechar os olhos para o fator quantitativo, visto que este pode ser aferido por meio de critérios como o lucro líquido, por exemplo.

Em outras palavras, quanto maior específico para a atividade do empregado for o critério de participação, mais objetivo este será, o que deveria ser buscado por todas as empresas e estimulado pelo próprio Fisco.

Ao contrário, um critério uniforme para todos os níveis e atividades da empresa levaria ao distanciamento do fim precípua do PLR, já que teria que ser o mais abrangente possível e, conseqüentemente, o mais difícil de ser detectado.

Destarte, não há que se falar em impossibilidade de estabelecimento de percentuais diferentes de participação nos lucros e resultados em função dos cargos desempenhados, pois tal política serve não só como um estímulo ao crescimento pessoal do funcionário, mas também para o desenvolvimento coletivo da empresa. O que não é possível, na verdade, é a diferença nos percentuais de participação distribuídos entre o mesmo nível hierárquico, o que, de fato, fere o ideal de isonomia e desenvolvimento coletivo da empresa, mas que não ocorre no caso concreto em análise.

As regras do PLR devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos, tendo-se em vista, por outro lado, que a finalidade do Programa é desenvolver a empresa com a participação do empregado nos resultados alcançados.

É neste ponto que o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados formulado pela empresa Recorrente apresenta falha, pois estabelece como critério de aferição as horas trabalhadas no semestre. Tal critério, embora apresente uma objetividade superficial, quando analisado com maior cautela, verifica-se que não tem qualquer relação com o estímulo da atividade produtiva, pois busca remunerar aqueles que permanecem mais tempo na empresa, independente dos resultados eventualmente alcançados ou da atividade desenvolvida, o que contraria os requisitos legalmente dispostos.

Outrossim, considerando-se que a carga horária do empregado é prevista no seu contrato de trabalho, sendo a hora extra um fato excepcional, permitir que o PLR seja aferido de acordo com as horas trabalhadas é o mesmo que buscam estimular a permanência do funcionário na empresa, ainda que desnecessariamente, bem como trazer um aspecto que não tem qualquer relação com os objetivos que se buscam alcançar com a criação do Programa.

Não se pode encarar a objetividade exigida como requisito de validade do PLR como o simples ato de se estipular um determinado critério de distribuição dos lucros. Se assim o fosse, qualquer situação passível de verificação no mundo fenomênico seria suficiente para tornar válido o programa, o que, por si só, já seria um absurdo.

O que o legislador quis dizer ao estabelecer a clareza e a objetividade das regras como um dos pressupostos para a validade do PLR foi que tais premissas apresentem um eminente caráter teleológico, ou seja, que devem ter por escopo o desenvolvimento coletivo dos funcionários, diretores e da própria empresa, devendo, portanto, os critérios estabelecidos serem condizentes com tal finalidade.

Não é essa, todavia, a situação do PLR da Recorrente, pois a permanência de horas na empresa não é garantia de que haverá aumento na produtividade ou o alcance de melhores resultados. A condição de possibilidade do crescimento coletivo da empresa não é a quantidade de horas que se passa no local de trabalho, mas sim a qualidade do serviço desenvolvido e respectivos resultados, sendo incoerente, portanto, o critério estabelecido pela Recorrente para a distribuição dos lucros no seu PLR.

Destarte, como os dispositivos legais devem ser rigorosamente observados para que o contribuinte não tenha que recolher a contribuição previdenciária quando houver PLR instituído na empresa, não há que se falar, no caso concreto, em ausência de fato gerador de obrigação principal, pois o PLR da Recorrente não obedeceu aos critérios legalmente exigidos, sendo devida, portanto, a incidência da contribuição previdenciária e procedente o lançamento realizado pela Fiscalização.

Da aplicação de penalidade benéfica

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, **equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:**

Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"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."

Diante da existência de uma nova lei dispondo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

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.

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Da inexistência de duplicidade da multa por omissão em GFIP e da multa de mora

Ao contrário do que afirmado pela Recorrente, não houve aplicação de multa em duplicidade.

Isto porque a auditoria fiscal, na avaliação da multa mais benéfica ao contribuinte, determinou a aplicação da multa de ofício, nos termos da nova legislação introduzida pela Lei nº 11.941/2009, para as competências de 01/2006, 07/2006, 12/2006, 01/2007 e 07/2007, sem cumulá-la com a multa por descumprimento da obrigação acessória. Assim, foram lavrados dois autos de infração: AI nº 37.269.527-2 e AI nº 37.269.529-9

Para os demais períodos (02/2006, 05/2006, 02/2007, 04/2007, 02/2008 e 04/2008), contudo, foi verificado que a sistemática anterior (multa de mora somada à multa por omissão em GFIP) seria a mais benéfica a contribuinte, lavrando dois autos de infração, um para cada obrigação descumprida: AI 37.269.527-2 para o descumprimento de obrigação principal; e o presente AI 37.269.526-4 para o descumprimento da obrigação acessória.

Assim, para as competências previstas no processo ora sob análise não houve a aplicação de duas multas por omissão em GFIP. Apenas foi aplicada uma multa pelo descumprimento da obrigação acessória e outra pelo descumprimento da obrigação principal, considerando-se que são obrigações independentes e cujo nascimento é autônomo em relação à outra, nos termos do art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Cumpre destacar, conforme já destacado no tópico anterior, que o entendimento deste relator é contrário à metodologia adotada pelo fiscal acerca da comparação da legislação relativa à multa vigente quando da ocorrência do fato gerador com aquela introduzida pela Lei nº 11.941/2009. Isto não altera, contudo, o entendimento de que não há duplicidade na aplicação das multas em razão da fiscalização a que foi submetida o contribuinte.

A partir da metodologia adotada pelo Fisco, a multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 foi aplicada em relação a alguns períodos sem a cumulação com a multa por omissão em GFIP, conforme determinação da novel legislação.

Considerando-se a metodologia que entendo ser a correta, com a multa pelo **atraso no pagamento da contribuição** estaria sujeita à penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 c/c o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a nova redação dada pela Lei nº 11.941/1991, enquanto que a **penalidade decorrente da omissão em GFIP** observaria o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 com a redação da Lei nº 11.941/2009, se mais benéfica do que a prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, ou seja, penalidades distintas para fatos distintos.

Assim, não há que se falar em duplicidade na multa aplicada.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, apenas para que seja aplicada a multa prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, caso seja mais favorável ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de janeiro de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes

Declaração de Voto

Conselheiro Damiano Cordeiro de Moraes

1. Conforme relatado na Sessão desta Turma do CARF de outubro passado, o recorrente se insurge contra o lançamento efetuado em razão da não declaração em Guia de Recolhimento de Informações à Previdência Social – GFIP das remunerações pagas ou creditadas a título de participação nos lucros -PLR aos segurados contribuintes individuais membros do Conselho de Administração.

2. Pedi vista dos autos para melhor análise dos autos.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

3. Os valores pagos pelo empregador a título de PLR, segundo o fisco, ensejariam a exação em razão do pagamento aos diretores da recorrente ter se utilizado do critério das horas trabalhadas. Nesse sentido foi o voto do relator.

4. Quanto à eventual tributação sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente sob a rubrica de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), cabe verificar se, no caso concreto, os valores pagos tem natureza salarial ou não.

5. A Constituição Federal de 1988, no inc. XI do art. 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados dos seus empregadores. O texto constitucional, neste ponto, é enfático ao assegurar a sua desvinculação

da remuneração percebida pelo empregado, de acordo com os critérios legais. Eis o teor do dispositivo:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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.”

6. Nesse sentido, a Lei de Custeio da Seguridade Social em seu artigo 28, § 9º, "j)", condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 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;”

7. Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício, são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos dispostos no artigo 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:

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.”

8. Posta a norma resta saber se o procedimento adotado pela empresa afrontou ou não tal regulamentação. Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, o exercício do direito assegurado pelo referido artigo começaria “com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”. (RE 398284, Relator Min. Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008). A seu turno, a regulamentação do dispositivo “somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94”, posteriormente convertida na Lei 10.101/00. (RE 393764 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008).

9. É dizer: a não incidência da contribuição social está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância de requisitos mínimos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000. Uma vez descaracterizado o benefício, as quantias em comento pagas pelo empregador a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

10. Não obstante o arrazoado pelo recorrente, observa-se que houve a juntada de documentos aos autos pela empresa que demonstrem a existência de um programa efetivo de participação nos lucros ou resultados com o acompanhamento dos trabalhadores.

11. Os pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados tiveram como critério de aferição as horas trabalhadas no semestre. Entendo não haver óbice à utilização deste parâmetro.

12. Assim, pode-se concluir que houve a observância da Lei 10.101/00, com a negociação prévia entre as partes. Urge ressaltar mais uma vez que a regulamentação normativa tem o escopo de proteger o trabalhador, para que sua participação nos lucros se efetive.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

13. Já na questão relativa à aplicação da penalidade mais benéfica ao recorrente, com razão o relator.

14. Ressalta-se que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

15. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

16. Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

17. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

18. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem se sedimentando no sentido de que os juros de mora constituem matéria de ordem pública, de forma que sua aplicação, alteração de cálculo, ou modificação do termo inicial – de ofício – não configuram reformatio in pejus (reforma para piorar a situação de quem recorre), nem dependem de pedido das partes. (AgRg no Ag 1.114.664-RJ, DJe 15/12/2010. EDcl nos EDcl no REsp 998.935-DF, Rel. Min. Vasco Della Giustina, Desembargador convocado do TJ-RS, julgado em 22/2/2011).

19. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

20. Ante ao exposto, de acordo com o voto do Relator, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE provimento parcial, conforme acima delineado.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Conselheiro