



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

**Processo n°** 13605.000569/2008-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-01.564 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 16 de maio de 2012  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL.  
**Recorrente** RCM LOCAÇÃO DE MAQUINAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

DEIXAR DE ARRECADAR CONTRIBUIÇÃO.

Constitui-se infração deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais determinadas pela legislação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Osmar Pereira Costa.

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

Trata-se de infração ao art. 30, inciso I, alínea 'a' da Lei 8.212/91 e art. 4º da Lei 10.666/03, por ter deixado a empresa de arrecadar contribuições devidas pelos segurados empregados, mediante desconto, incidentes sobre o pagamento das rubricas Participação de Lucros e Abono de Férias ACT, conforme Relatório Fiscal da Infração de fls.06 e Anexo, fls.13 a 23, período 01/2004 a 12/2004. Não houve circunstâncias agravantes nem atenuantes.

A multa cabível está prevista nos artigos 92 e 102 da Lei 8.212/91 e artigos 283, inciso I, alínea 'g' e 373 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, e o valor da multa aplicável corresponde ao valor mínimo fixado em conformidade com a Portaria MPS nº 77, de 11/03/2008, consoante o Relatório Fiscal da Multa Aplicada, fls. 07.

### DA CIÊNCIA DO LANÇAMENTO

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 01/08/2008 (folha 01), apresentando defesa.

A decisão de primeira instância administrativa fiscal julgou procedente o lançamento.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 27/11/2009, apresentando recurso voluntário, em 15/12/2009, alegando em síntese:

- requerer que seja concedido efeito suspensivo ao presente recurso, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/1972;

- o Auditor-Fiscal faz menção a supostas infrações sendo que cada uma delas decorre de fatos distintos; a primeira delas, a PLR – Participação nos Lucros e Resultados, decorrente de suposta infração à Lei 10.101/00; a segunda, Abono de Férias, decorre de suposto descumprimento do art. 143 e 144 da CLT e a terceira e última referente à Glosa de Salário Família, em que pese não haver fundamentação legal para tal imposição. Assim, requer a nulidade do lançamento, haja vista a existência de vários fatos distintos exigíveis no mesmo auto de infração, havendo violação do 9º do decreto 70.235/72;

- a nulidade da decisão em razão do cerceamento de defesa por ter negado o pedido de realização de prova pericial, contrariando o art. 16 do decreto 70.235/1972 e a ofensa à realização de provas, consoante inciso LV do art. 5º da CRF/88;

- requer que seja respeitada a norma do art. 7º, XI da CRF/88 e art. 28, §9º, j da Lei 8.212/91, para que seja desconsiderado o lançamento fiscal, uma vez que a multa aplicada não se remete a descumprimento da lei 10.101/00, mas sim, computada sobre verba de natureza indenizatória, não havendo incidência de contribuições previdenciárias. Caso contrário, requer que não haja incidência sobre as duas primeiras parcelas a título de PLR para evitar ações trabalhistas, o que seria justo;

Processo nº 13605.000569/2008-73  
Acórdão n.º 2803-01.564

S2-TE03  
Fl. 101

---

- ao estabelecer que o Abono de Ferias seria pago no importe de 26,67% (vinte seis e sessenta e sete por cento), tanto a Recorrente quanto os empregados, representados pelo Sindicato, respeitaram os limites dos artigos 143 e 144 da CLT.

- é uníssono o entendimento de que a natureza jurídica do Salário-Família é Previdenciária, isso por que, tem caráter alimentar e é concedido aos empregados que, após comprovado o pagamento pelo empregador, a empresa pode compensar no momento de proceder a contribuição previdenciária;

- a aplicação de juros e multa é insubsistente.

**É o relatório.**

## Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso voluntário é tempestivo, pressuposto de admissibilidade cumprido, passo ao exame das questões suscitadas.

Consta da decisão de primeira instância administrativa, fls. 75/77, os seguintes termos:

*Quanto à preliminar de nulidade, por descumprimento do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, não há como prosperar.*

*O artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (DOU de 7/3/72), considerando as alterações posteriores, estabelece:*

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Medida Provisória n. 449, de 2008)(grifo nosso)*

*§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei n. 11.196, de 2005)*

*Assim, procedeu corretamente a fiscalização ao lavrar Autos de Infração, relativos à obrigação principal, distintos para cada gênero de contribuições sociais, a saber: - Contribuições sociais a cargo da empresa (AI nº 37.157.910-4); - Contribuições sociais a cargo do segurado (AI nº 37.157.911-2); - Contribuições sociais destinadas a outras entidades ou fundos (AI nº 37.157.912-0). A identificação do fato gerador da obrigação previdenciária principal, em separado, por levantamento (AB — Abono de Férias, GSF — Glosa de Salário Família e PL — Participação nos Lucros), apenas visa à clareza e precisão dos fatos, não prejudicando, de forma alguma, a legitimidade do lançamento fiscal.*

*Da mesma forma, foram lavrados Autos de Infração, distintos por penalidade a ser aplicada, em conformidade com a obrigação acessória descumprida, conforme discrimina-se abaixo:*

*- Auto de Infração nº 37.157.913-9, por infração ao artigo 30, inciso I, alínea "a" e alterações posteriores da Lei nº 8.212/91 e na Lei nº 10.666/03, artigo 4º, "caput", e no artigo 216, inciso I,*

*alínea "a" do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 — Código de Fundamento Legal 59.*

*- Auto de Infração nº 37.157.914-7, por infração ao artigo 32, inciso IV e § 50 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 — Código de Fundamento Legal 68.*

*-Auto de Infração nº 37.157.915-5, por infração ao artigo 32, inciso IV e § 6º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 — Código de Fundamento Legal 69.*

*Ressalte-se que na presente autuação (AI nº 37.157.913-9), a infração foi corretamente tipificada pelo Auditor, que também aplicou a penalidade cabível, observando o disposto no artigo 293 do Regulamento da Previdência Social, relatando todas as situações em que a obrigação foi descumprida, vez que trata-se de penalidade única.*

*Na hipótese destes autos, o sujeito passivo foi autuado por ter infringido a disposição legal, abaixo reproduzida:*

*Lei nº 8.212/91:*

*Artigo 30— (...)*

*I— A empresa é obrigada a:*

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

*Conforme o Relatório Fiscal da Infração, fls.06, embora a empresa estivesse obrigada a descontar as contribuições dos segurados empregados incidentes sobre o pagamento das rubricas Participação de Lucros e Abono de Férias ACT, não o fez, restando comprovada nos autos a ocorrência da infração.*

*A impugnante contesta a autuação argumentando que as rubricas Participação de Lucros e Abono de Férias ACT são verbas indenizatórias a teor da Lei nº 10.101/00 e artigos 143 e 144 da CLT, bem como, pelas imposições constitucionais. Entende que não sendo tais rubricas fatos geradores de contribuições previdenciárias não teria a empresa obrigação de efetuar o desconto da contribuição dos segurados, incidente sobre elas.*

*Entretanto, os argumentos despendidos pela defesa não podem ser acolhidos eis que tais verbas se enquadram no conceito de "salário de contribuição", base de incidência das contribuições previdenciárias, como demonstram as razões que fundamentaram o Acórdão nº 21.239, de 18/02/2009 (cópia anexa), que julgou procedente o Auto de Infração — AI nº 37.157.911-2, de 01/08/2008, às quais nos reportamos, bem*

como os Acórdãos n's 21.240 e 21.238, relativos aos AI's n's 37.157.910-4 e 37.157.912-0, respectivamente.

Desta forma, considerando a caracterização da infração nos termos acima demonstrados e tendo em vista o disposto no artigo 293 do Regulamento da Previdência Social, abaixo transcrito, a fiscalização lavrou a autuação por vinculação legal:

"Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrarei, de imediato, (grifamos) auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dica, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes."

No tocante As alegações da impugnante acerca da ofensa a princípios constitucionais tem-se que a apreciação das referidas matérias é de estrita competência do Poder Judiciário, uma vez que a Administração Pública está sujeita sim, ao princípio da legalidade, ou seja, à obrigação de cumprir e respeitar as leis e atos normativos em vigor.

Quanto ao valor de multa aplicada, conforme consta as fls. 07, também a penalidade foi aplicada estritamente nos termos: do artigo 283, inciso I, alínea "g", do artigo 292, inciso I e do artigo 373, do Regulamento da Previdência Social - RPS (aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99); dos artigos 92 e 102 da Lei n.º 8.212/91. Seu valor foi atualizado nos termos da Portaria MPS/MF no 77, de 11/03/2008 (publicada no DOU de 12/03/2008).

No que toca ao pedido de relevação da multa, o §1º do art. 291 do já citado RPS, exige os seguintes requisitos cumulativos: - infrator primário, pedido no prazo da defesa, ausência de agravantes e correção da falta. No caso em tela, conforme já demonstrado nos autos, constata-se que, apesar da primariedade do infrator, do pedido tempestivo e da ausência de agravantes, a empresa deixou de cumprir o requisito de correção da falta e, assim, a penalidade não poderá ser relevada.

Da mesma forma, quanto ao pedido de diminuição da penalidade aplicada, há que se observar que o inciso V do art. 292 do RPS prevê a possibilidade de atenuação da multa em cinquenta por cento, desde que a falta tenha sido corrigida, o que não se verifica nos autos.

Quanto ao pedido final de apresentação de novas provas, temos que a apresentação de prova documental possui momento próprio, sob pena de preclusão, somente podendo ser admitida após a impugnação nos casos expressamente previstos no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo de débito fiscal previdenciário. Por fim, a impugnante não traz nada de novo que justifique diligências para produção de novas provas nos autos e/ou perícia, deixando

*de atender aos requisitos previstos no art. 16, inciso IV e §§ 4º e 5º do Decreto no. 70.235/72.*

*A presente autuação se encontra revestida das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com o art. 293 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, bem como os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto consoante o comando dos artigos 2º e 3º, ambos da Lei nº. 11.457, de 16 de março de 2007.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.*

O contribuinte não trouxe fatos novos em seu recurso no que diz respeito à impugnação.

#### DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO

O crédito previdenciário em comento encontra-se com sua exigibilidade suspensa, em conformidade com o disposto no artigo 151, inciso III, do CTN:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*(...)*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

#### OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA TRIBUTÁRIA

Cumprе ressaltar que, em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte e o Fisco, o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, abaixo transcrito, prevê duas espécies de obrigações tributárias: uma denominada principal, outra denominada acessória.

*“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 decorrente 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”.*

A obrigação principal consiste no dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária e surge com a ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma obrigação de dar, consistente na entrega de dinheiro ao Fisco.

A obrigação acessória surge do descumprimento de dever instrumental a cargo do sujeito passivo, consistindo numa prestação positiva (fazer), que não seja o recolhimento do tributo, ou negativa (não fazer).

A obrigação tributária principal decorre da lei, ao passo que a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária, nos termos dos artigos 114 e 155 do CTN, respectivamente.

O descumprimento da obrigação tributária principal (obrigação de dar/pagar) obriga o Fisco a constituir o crédito tributário por meio de Notificação Fiscal de Lançamento de débito.

Descumprida obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer) possui o Fisco o poder/dever de lavrar o Auto-de-Infração. A penalidade pecuniária exigida dessa forma converte-se em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

Destarte, não há que se falar em nulidade do lançamento fiscal em razão da exigência de vários fatos distintos no mesmo auto de infração. A autuação é única mesmo que o contribuinte tenha incorrido em vários fatos que deram causa a uma única infração, no caso o contribuinte deixou de arrecadar contribuições devidas pelos segurados empregados, mediante desconto, incidentes sobre o pagamento das rubricas Participação de Lucros e Abono de Férias. Há previsão legal para formalização de auto de infração, em relação ao mesmo sujeito passivo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, consoante o § 1º do art. 9º. do decreto 70.235/72:

*Art.9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.(Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

*§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

#### PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. O pedido de produção de prova pericial/diligência não cumpriu os requisitos necessários pelo requerente. O devido processo legal tributário, instituído pelo Decreto nº 70.235/72, disciplina o momento de produção de provas e requerimento de perícia. Todos os elementos de prova devem ser apresentados na impugnação. Considerar-se-á não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos no artigo 16, inciso IV, c/c §1º, do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, exposição dos motivos que a justifique, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, o nome, o endereço e a qualificação profissional perito. Ademais, não há necessidade de perícia/diligência, pois os documentos constantes dos autos são suficientes para análise e julgamento do processo administrativo em questão.

## PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

Cumprе esclarecer que não são apenas as verbas decorrentes da folha de salários que estão sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias. Consoante o disposto no art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, a contribuição da empresa incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título à pessoa física que lhe preste serviço mesmo sem vínculo empregatício.

O mesmo entendimento poderá ser extraído das disposições contidas dos arts. 22, inciso III, e 28, inciso I, ambos da Lei nº 8.212/91, que, em total conformidade com o texto constitucional, assim determina:

*“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

...

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados ou contribuintes individuais que lhe prestem serviços.”*

*“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;**”*

Contudo, há que se observar que existem parcelas que não sofrem incidência das referidas contribuições, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial. É o caso dos valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, conforme preleciona o art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/1991:

*“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)*

*e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

...

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos **expressamente desvinculados do salário;***

...

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

Todavia, não é qualquer valor pago a título de participação nos lucros e resultados que está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Conforme se verifica do art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, a única hipótese para que não haja a exigência do tributo é que a verba seja paga de acordo com lei específica. Da mesma forma, a única hipótese para que os abonos não sofram incidência é se forem expressamente desvinculados do salário, conforme disposto no item 7 da alínea “e”. Por definição, os abonos são bônus, é um extra pago ao segurado em função de trabalho realizado ao tomador de serviços, e assim estão no campo de incidência de contribuições, pois compõem o conceito remuneração. E se o tributo é criado por lei, somente norma de igual hierarquia pode dispensá-lo. Desse modo, por uma questão de lógica a desvinculação expressa somente pode ser conferida por lei, como é o caso dos abonos pecuniários de férias previstos no art. 143 e 144 da CLT, bem como o abono anual do Pis. Nesse sentido é o disposto no art. 214, parágrafo 9º, alínea “j” do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, na redação conferida pelo Decreto nº 3.265. Portanto, não há contrariedade do Decreto em relação à lei, mas sim harmonização.

A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre isenção, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 também 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.*

Nestes termos, vê-se que a Participação nos Lucros é norma constitucional de eficácia limitada. A esse respeito, vale conferir o que dispõe o Parecer CJ/MPAS nº 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, em seu item 02, *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)*

O Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 confirma esse entendimento, fazendo menção, inclusive, ao posicionamento já adotado pelo Supremo Tribunal Federal:

*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, destaque, 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)*

As normas constitucionais de eficácia limitada, como já visto, são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte.

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 10.101/2000, que veio regular o assunto em tela, nos seguintes termos:

*“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.*

*(...)*

*Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:*

*I – Mediação;*

*II – Arbitragem de ofertas finais.*

*§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.*

*§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.*

*§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.*

*§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.”*

No presente caso, as parcelas pagas como forma de participação de lucros e resultados foram pagas em desacordo com a lei. O contribuinte deve demonstrar de norma

inequívoca que há previsão de avaliação de desempenho dos empregados, que há critérios fixados em acordos coletivos e que há existência de regras para a sua realização.

É indubitável, portanto, de que os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória, decorrentes da relação de trabalho instaurada entre o Recorrente e os beneficiários.

Nesse sentido, verifica-se que os referidos valores foram pagos em desacordo com a lei, não tendo sido apresentados pelo Recorrente nenhum elemento novo que pudesse rechaçar o entendimento contido na decisão de primeira instância.

A Lei nº 10.101/2000 é imperativa ao determinar a necessária existência prévia de convenção ou acordo coletivo, nos quais deveriam 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.

As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos.

Já as regras adjetivas referem-se não somente à previsão de recursos e discussão pelos empregados quanto às dúvidas ou divergências relativas ao cumprimento do acordo, mas também como serão demonstrados os mecanismos de aferição, inclusive formulários internos de avaliações e sobretudo as qualidades do desempenho do empregado, como este será avaliado.

Cumpre, ainda, discorrer do assunto em violação ao disposto no art. 2º, § 2º da Lei nº 10.101/2000. O Parecer CJ/MPAS nº 1.244/1998 também trata dessa questão de forma expressa:

“EMENTA

*DIREITO PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - INCIDÊNCIA. O pagamento de participação nos lucros ao empregado em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.*

(...)

*5. Assim, para que essa parcela não integre o salário-de-contribuição, deve a empresa cumprir as exigências da lei específica, que no caso, é a Medida Provisória nº 1.619-42, de 13 de março de 1998, que manteve a redação vigente na Medida Provisória da época em que foram lançados os créditos previdenciários em discussão.*

*6. São os seguintes requisitos que a empresa deve observar:*

*a) a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante*

*comissão por estes escolhidas, integrada, ainda, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (art. 2º);*

*b) o instrumento do acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores (§ 2º, art. 2º)*

*c) 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 (§ 2º, art. 3º).*

*7. A observância desses requisitos, quanto a negociação, arquivamento e pagamento semestral, é indispensável para a caracterização da parcela denominada participação nos lucros ou resultados.”*

Desse modo, uma vez não cumpridos os requisitos previstos na lei específica, há que se considerar a parcela paga em desacordo com o ordenamento jurídico como parcela integrante do salário-de-contribuição, não podendo se enquadrar na hipótese de isenção prevista no ordenamento jurídico vigente. Do mesmo modo, não pode, com quer o contribuinte, ser isento do pagamento das duas primeiras parcelas, por falta de previsão legal.

#### ABONO DE FÉRIAS

O art. 28, § 9º, alínea “e”, itens “6” e “7” da Lei 8.212/91, estabelece que não integra o salário-de-contribuição a importância recebida a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

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

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

*e) as importâncias:*

*6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

O art. 144 do Decreto-Lei 5.452/1943 (CLT) estabelece que o abono de férias (pecuniário), bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho.

*Art. 143 - É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes.(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977)*

§ 1º - O abono de férias deverá ser requerido até 15 (quinze) dias antes do término do período aquisitivo.(Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977)

§ 2º - Tratando-se de férias coletivas, a conversão a que se refere este artigo deverá ser objeto de acordo coletivo entre o empregador e o sindicato representativo da respectiva categoria profissional, independentemente de requerimento individual a concessão do abono.(Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977)

§3º O disposto neste artigo não se aplica aos empregados sob o regime de tempo parcial.(Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho.(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1998)

A autoridade julgadora de primeira instância apenas menciona que o abono de férias foi considerado salário-de-contribuição, não se referindo ao tipo de abono de férias, se pecuniário ou outro tipo, nem quanto ao limite legal de até vinte dias de trabalho contido no art. 144 da CLT. A autoridade fiscal deve demonstrar de forma inequívoca o descumprimento do preceito legal contido no art. 28, § 9º, itens “6” e “7” da Lei 8.212/91.

Destarte, o abono de férias pago, desde que não excedente de vinte dias do salário, constante de acordo coletivo de trabalho (com o sindicato dos trabalhadores), não integra a remuneração do empregado para os efeitos da legislação trabalhista e, por conseguinte, não integra o salário-de-contribuição previdenciário. Neste sentido, também, é a decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ e Segunda Turma Suplementar do TRF1:

**Processo:** RESP 200600018525RESP - RECURSO ESPECIAL – 818701, **Relator(a):** CASTRO MEIRA, **Órgão julgador:** SEGUNDA TURMA, **Fonte:** DJ DATA: 30/03/2006 PG: 00206

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator." Os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

**Ementa:** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO DE FÉRIAS. ACORDO COLETIVO. VIGÊNCIA. REDAÇÃO ANTERIOR DO ARTIGO 144 DA CLT DADA PELA LEI Nº 9.528/97. IMPOSSIBILIDADE. 1. Analisadas pela Corte a quo todas as questões postas em julgamento relevantes para o

*deslinde da controvérsia que lhe foram devolvidas por força da apelação, fundamentadamente, rechaça-se a alegada afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil. 2. Não integra o salário-de-contribuição para efeitos de contribuição previdenciária, o abono de férias concedido em virtude de acordo coletivo, cuja vigência perdurou durante a eficácia da redação anterior do artigo 144 da CLT, posteriormente alterada pela Lei nº 9.528/97, desde que não excedente de vinte dias do salário. Precedente da Primeira Turma. 3. Recurso especial improvido.*

**Data da Decisão:** 21/03/2006, **Data da Publicação:** 30/03/2006

**Processo:** AC 9501067254AC - APELAÇÃO CIVEL - 9501067254, **Relator(a):** JUÍZA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS (CONV.), **Sigla do órgão:** TRF1, **Órgão julgador:** SEGUNDA TURMA SUPLEMENTAR (INATIVA), **Fonte:** DJ  
**DATA:**04/09/2003 **PAGINA:**85

**Decisão:** A Turma, por unanimidade, deu provimento à apelação e julgou prejudicado o recurso adesivo do INSS.

**Ementa:** TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. ABONO DE FÉRIAS POR ASSIDUIDADE E DISCIPLINA. ACORDO COLETIVO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 144 DA CLT. 1. Art. 144 da CLT garante a isenção de contribuições previdenciárias sobre o abono de férias concedido via acordo coletivo de trabalho desde que não excedente a 20 dias do salário. 2. Ilegítima a cobrança da exação em virtude da instituição, pelo empregador, de contrapartida como a assiduidade e a disciplina por falta de previsão legal. 3. Apelação provida. Recurso adesivo prejudicado.

**Data da Decisão:** 05/08/2003, **Data da Publicação:** 04/09/2003

Pelo exposto, a rubrica “abono de férias” está excluída da autuação fiscal.

O auto de infração não se refere à quota de salário-família, conforme relatório fiscal da infração, fl. 06, portanto, não será objeto de análise do recurso, ficando sem efeitos tais argumentos.

#### MULTA DE VALOR FIXO

Embora a autuação fiscal da rubrica “abonos de férias” ter sido considerada improcedente, observar-se que a multa imposta pela autoridade fiscal foi aplicada em valor fixo, sendo irrelevante, portanto, que parte da falta apontada tenha sido considerada improcedente. A improcedência de parte dos fatos geradores da infração não altera seu valor, pois a infração continua existindo, mesmo que parcialmente. No mesmo sentido, sua exclusão, atenuação e/ou relevação só seria possível se toda a falta fosse corrigida dentro do prazo legal, o que não ocorreu. Por conseguinte, resta prejudicada a análise dos argumentos apresentados a esse título, pois perdurando a falta mesmo que parcialmente, deve ser mantida a multa em sua integralidade, em razão de seu valor fixo e indivisível. No mesmo sentido, não há que se falar em juros para autuação cujo valor da multa é fixo.

## INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA

A declaração de inconstitucionalidade de lei é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário. 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. Assim, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26-A e parágrafo único, do Decreto n. 70.235/72, bem como, art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria GMF n.º 256, de 22 de junho de 2009. No mesmo sentido é o que discorre a Súmula n.º 2 do CARF:

*Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 115, todos do CTN, com a descrição da infração e dispositivo legal infringido, o valor da multa aplicada e sua fundamentação legal, período apurado, relatório fiscal da infração e da aplicação da multa, Instrução para o Contribuinte – IPC; identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante, e demais informações constantes das folhas 01 a 23, bem como, lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o artigo 33 da Lei n.º 8.212/91.

### CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto em negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima