



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

Processo n° 15504.000091/2008-45
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.526 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria Auto de Infração; GFIP. Fatos Geradores
Recorrente BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

Ementa:

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Empresas que, embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas de fato pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço formam um grupo econômico, sendo solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias de qualquer uma delas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LIVRE ESTABELECIMENTO DE CONDIÇÕES. EXIGÊNCIA LEGAL RESTRITA A CLAREZA E OBJETIVIDADE DAS REGRAS.

A Lei n° 10.101/2000 não exige a conjugação da lucratividade com outro incentivo mais específico daquela empresa, daquele departamento, daquela categoria ou daquele empregado. Compete aos empregadores, trabalhadores e sindicatos estabelecerem as regras que melhor atendam aos seus anseios, desde que sejam “claras e objetivas”.

ABONO

Abono único quando pago de acordo com determinação de Convenção Coletiva de Trabalho não é base de incidência de contribuição previdenciária. Parecer PGFN/CRJ n.º 2.114 e Ato Declaratório n.º 16/2011.

AUTO-DE-INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso, quanto à rubrica Participação nos Lucros e Resultados para os segurados empregados, vencida a Conselheira Relatora e o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva. Quanto à rubrica Participação nos Lucros e Resultados para os diretores não empregados, por maioria de votos, foi negado provimento ao recurso, vencida a Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz. Quanto à multa, por unanimidade foi concedido provimento parcial ao recurso voluntário, devendo a mesma ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941/2009 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212 de 1991. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor quanto à Participação nos Lucros para os segurados empregados.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

André Luís Mársico Lombardi – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Juliana Campos de Carvalho Cruz, André Luís Mársico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Bianca Delgado Pinheiro.

Ausência Momentânea: Bianca Delgado Pinheiro

Processo nº 15504.000091/2008-45
Acórdão n.º **2302-002.526**

S2-C3T2
Fl. 586

CÓPIA

Relatório

Trata o presente de Auto-de-Infração, lavrado em 17/12/2007, em desfavor do sujeito passivo acima identificado, com ciência em 19/12/2007, em virtude do descumprimento do artigo 32, inciso IV, §5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com multa punitiva aplicada conforme dispõe o artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, por não ter informado nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's do período de 01/2002 a 12/2002, os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais a título de abono único, participação nos lucros e resultados, participação nos lucros para diretores não empregados e de previdência complementar, em desacordo com as normas legais.

A recorrente é integrante de grupo econômico, sendo todos os participantes do mesmo cientificados da autuação

Após a apresentação das defesas, os autos baixaram em diligência, para informação do fisco quanto aos argumentos expendidos pela notificada acerca da previdência complementar.

Do resultado da diligência foi dada ciência a todos os sujeitos passivos e reaberto prazo de trinta dias para manifestação.

Apenas a empresa notificada aditou sua defesa e Acórdão de fls.424/429, julgou a autuação procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso arguindo em síntese:

- a) a decadência do período de 01/2002 a 11/2002;
- b) a inaplicabilidade da multa de mora em face da superveniência de lei revogadora;
- c) que desiste de discutir a multa sobre a verba previdência complementar, pois a incluiu na anistia concedida pela Lei n.º 11941/09;
- d) a necessidade do sobrestamento deste feito até a decisão no processo que trata da obrigação principal conexas a este auto de infração.

Requer o provimento do recurso e a reforma do Acórdão para cancelar as multas lançadas para as competências de 01/2002 a 11/2002, frente à decadência; excluir a penalidade quanto à competência 12/2002, por ter sido revogada e o sobrestamento do processo.

Resolução da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, fls. 492/494, converteu o julgamento em diligência para que fosse dada ciência do Acórdão de primeira instância às devedoras solidárias.

Após a ciência, as coobrigadas apresentaram recurso único, onde argüem:

- a) que não pode prevalecer a autuação para os coobrigados, porque não possuem interesse em comum na hipótese da incidência da exação;
- b) que a Constituição outorgou às Leis Complementares a função de regular a solidariedade, sendo inviável a aplicação do artigo 30, IX da Lei n.º 8.212/91;
- c) que a solidariedade somente se revelaria aplicável no caso de fraude e abuso de personalidade jurídica, o que não ocorreu;
- d) que deve ser aplicado o artigo 150§4º quanto à decadência;
- e) por fim requerem o provimento do recurso para reconhecer a decadência até 11/2002 e anular a responsabilidade solidária.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço dos recursos e passo a examiná-los.

Das Preliminares

A recorrente alega que o crédito lançado encontra-se decadente pela aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. A alegação não é correta.

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. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. 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 presente, por se tratar de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, não há como se falar em recolhimentos parciais. Assim, aplica-se o artigo 173, I do CTN para a contagem do prazo decadencial, que não atingiu as competências constantes desta autuação:

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.

Quanto à solidariedade, os recorrentes alegam que não possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador, e portanto não é cabível a responsabilidade prevista no art. 124 do CTN. Entretanto, a responsabilidade solidária prescinde do interesse comum para restar caracterizada, posto que o Código Tributário Nacional no seu artigo. 124, dispõe que há duas possibilidades para se imputar responsabilidade: por aqueles que possuem interesse comum na situação do fato gerador, ou por expressa disposição em lei. Assim, a lei pode imputar solidariedade, mesmo para quem não possui interesse comum. In casu, a responsabilidade está prevista em lei: art. 30, inciso IX da Lei n 8.212 de 1991.

A solidariedade decorre de imposição legal (art. 30, inciso IX da Lei 8.212), e não é necessário afastar a personalidade jurídica para imputar responsabilidade.

O Contencioso Administrativo não aprecia a inconstitucionalidade das leis. A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF se auto-impôs com regra proibitiva nesse sentido:

Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (que aprovou o Regimento Interno do CARF):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

SÚMULAS CONSOLIDADAS CARF PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010)

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

A recorrente foi autuada por ter deixado de informar em GFIP os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais a título de abono único, participação nos lucros e resultados, participação nos lucros para diretores não empregados e de previdência complementar, pagos em desconformidade com a legislação vigente.

Ao agir desta forma a recorrente infringiu o artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, ao INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse do Instituto, sendo que 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.

No que se refere à Participação nos Lucros e Resultados, o Fisco solicitou através do Termo de Intimação Fiscal fls. 11/12, que lhe fossem apresentados os documentos decorrentes da negociação para que pudesse aferir as regras quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para a revisão do acordo, enfim toda a regulamentação para o pagamento da verba.

Os documentos apresentados foram os acordos coletivos firmados em nível nacional, onde o Fisco constatou que o pagamento da verba era feito a todos os funcionários, com base num percentual sobre o salário, sem exigir o cumprimento de qualquer regra ou de disciplinar a participação do empregado para atingir o lucro do banco.

A seguir transcrevo parte do constante nos acordos de 2001/2002, que comprovam o pagamento sem o cumprimento de metas visando o atingimento do lucro:

"CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)

Ao empregado admitido até 31.12.2001, em efetivo exercício em 31.12.2002, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 03.03.2003, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2002, acrescido do valor fixo de R\$550,00 (quinhentos e cinquenta reais), limitado ao valor de R\$4.100,00 (quatro mil e cem reais).

PARÁGRAFO PRIMEIRO 0 percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionado no caput desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão em face do exercício de 2002, como teto, o percentual de 15%(quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do caput desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2002, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$8.200,00 (oito mil e duzentos reais), ou até que o

total da Participação nos Lucros e Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido o que ocorrer primeiro.

PARÁGRAFO SEGUNDO No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2002".

Da leitura do acordado se vê que basta ser empregado da recorrente para obter um ganho traduzido num percentual sobre o lucro, pago a título de PLR, tomando por base o seu salário e mais verbas salariais. Ou seja, independentemente do esforço empregado pelo funcionário ele vai obter um ganho diretamente ligado ao seu salário, que por óbvio será também salário.

O pagamento de um percentual sobre o salário base do empregado mais verbas de natureza salarial, não se subsumem ao conceito de Participação nos Lucros ou Resultados, porque esta pressupõe a disposição do empregado em implementar ações que levem ao incremento da lucratividade da empresa, mas ao atrelar o pagamento a um percentual sobre o salário e verbas de natureza salarial, esta se falando de salário e não de valores auferidos como parte do resultado da força laboral que o segurado ofertou à empresa, do plus que efetivou.

A PLR é um direito trabalhista, mas para não se constituir em base de incidência contributiva previdenciária deve se traduzir num incentivo à produtividade, onde o maior lucro ou resultado almejado pela empresa faz com que os trabalhadores obtenham maiores ganhos, porque participaram do processo de forma efetiva se empenharam em aumentar o lucro da empresa. Todavia, no caso em tela ao se atrelar o valor percebido ao salário do empregado, não se está tratando de PLR, mas evidentemente de remuneração, pois a empresa paga um percentual sobre o salário a todo o empregado independentemente da sua participação proporcional ao lucro obtido.

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 ou programas de metas e resultados mantidos pela empresa:

Como se vê, 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.

É necessário que os critérios, condições e metas a serem alcançadas sejam estabelecidos nos acordos coletivos, o que não se configurou no caso em exame, onde o pagamento é feito com base num percentual sobre o salário, com limite mínimo e máximo do lucro da empresa.

Assim como já dito em parágrafo anterior que a intenção do legislador ao tratar da PLR foi impedir que critérios subjetivos impedissem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, também 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.

A autoridade fiscal, no uso de suas prerrogativas, tem o ônus de comprovar a dissimulação do sujeito passivo, conforme artigo 123, do Código Tributário Nacional, *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.

No caso em exame não restou demonstrado pela recorrente que os valores pagos aos segurados empregados se revestiram das características e cumpriram os pressupostos legais exigíveis para ser efetivamente parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados, devendo, assim integrar o salário de contribuição.

A lei de custeio da Previdência Social é clara ao trazer no artigo 28, §9º, aliena “j”, *verbis que*:

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 paga em desacordo com as normas previstas na Lei específica, n.º 10101/ 2000, integra o salário de contribuição.

Vale ressaltar ainda que, mesmo que tais regras fixando percentuais sobre salário tenham sido estabelecidas em acordos ou convenções coletivas como suficientes para o pagamento da PLR, como as contribuições previdenciárias são tributos, portanto, sujeitas à regência do CTN, cabe mencionar o art. 123:

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.

Diante da normatividade susoelencada, infere-se que os contratos firmados entre as partes, inclusive os coletivos, não possuem força vinculante para o Fisco, pois os mesmos só criam regras válidas para os convenientes, não para um terceiro, in casu, Previdência Social, principalmente em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

Com referência ao abono único a Procuradoria da Fazenda Nacional reconheceu por meio do Ato Declaratório n.º 16/2011, que a verba não integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária, quando estipulado em Convenção Coletiva de Trabalho, como no caso em exame.

Ademais, a notificação fiscal relativa à obrigação principal conexa a este auto de infração de obrigação acessória, também foi julgada por esta relatora que negou provimento ao recurso interposto quanto à verba PLR e excluiu do lançamento a verba abono único.

Quanto à aplicação da multa, quando da autuação, obedeceu ao disposto no artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, vigente à época:

Art.284. A infração ao disposto no [inciso IV do caput do art. 225](#) sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do [art. 283](#), em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo

51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo [Decreto nº 4.729, de 9/06/2003](#))

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do [art. 283](#), por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no [inciso I](#), pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

§ 1º A multa de que trata o [inciso I](#), a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

§ 2º O valor mínimo a que se refere o [inciso I](#) será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Todavia, há que se observar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II do CTN.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n° 449 de 2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n° 8.212, nestas palavras:

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

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

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da

declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

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

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

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

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

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

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos."

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Pelo exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para excluir da autuação os valores relativos à rubrica “abono único” e a multa deve ser calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Voto Vencedor

Participação nos Lucros ou Resultados para os segurados empregados. Como bem apontado pela nobre Presidente Relatora, a Lei 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros, ou resultados. E assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da CF:

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;***

(destaques nossos)

No caso concreto, o objeto da discórdia cinge-se à natureza das regras estabelecidas. A Presidente Relatora considerou que o regramento estipulado em norma coletiva não constituía um incentivo à produtividade, pois “ao se atrelar o valor percebido ao salário do empregado, não se está tratando de PLR, mas evidentemente de remuneração, pois a empresa paga um percentual sobre o salário a todo o empregado independentemente da sua participação proporcional ao lucro obtido”.

Extraímos de tal entendimento que o regramento teria sido objetivo demais, não sendo proporcional ao esforço individual ou segmentado por grupos menores que o número geral de empregados da empresa.

Todavia, parece-nos que, a despeito do ganho de produtividade ser inerente à participação nos lucros ou resultados (*caput* do artigo 1º da Lei nº 10.101/2000), a preocupação central da lei teria sido exclusivamente contrária: de evitar o excesso de subjetivismo.

Com efeito, o parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 estipula que as regras devem ser “claras e objetivas, quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas”. Para concluir se este primeiro aspecto é respeitado no caso em tela, vejamos a redação da norma coletiva:

CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)

*Ao empregado admitido até 31.12.2001, em efetivo exercício em 31.12.2002, convencionou-se o **pagamento**, pelo banco, até 03.03.2003, de **80% (oitenta por cento) sobre o salário base** **mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2002, acrescido do valor fixo de R\$550,00***

(quinhentos e cinquenta reais), limitado ao valor de R\$4.100,00 (quatro mil e cem reais).

PARÁGRAFO PRIMEIRO O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionado no caput desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão em face do exercício de 2002, como **teto, o percentual de 15%(quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do caput desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2002, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$8.200,00 (oito mil e duzentos reais), ou até que o total da Participação nos Lucros e Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido o que ocorrer primeiro.**

(...)

PARÁGRAFO SEXTO.

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2002 (balanço de 31.12/2002) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

(destaques nossos)

Como se vê, a clareza e objetividade estão presentes:

- nas condições a serem satisfeitas: pressuposto do lucro (parágrafo sexto); e
- nos direitos a serem satisfeitos: regras que estipulam o quanto a ser pago (*caput* e parágrafo primeiro).

Quanto ao incentivo à produtividade (*caput* do artigo 1º da Lei nº 10.101/2000), é preciso considerar que a lei não exige que haja qualquer tipo de segmentação da meta ou do resultado: nem por empresa, nem por departamento, nem por categoria, nem por empregado. Pelo contrário, a lei estabelece uma abertura muito grande para os empregadores, trabalhadores e sindicatos estabelecerem as regras que melhor atendam aos seus anseios, desde que tais regras sejam “claras e objetivas”. No caso, portanto, bastaria a mera existência de lucro da empresa para que haja algum pagamento a título de participação nos lucros e resultados.

É até discutível se a mera vinculação ao lucro é a regra mais adequada para se incentivar o empregado. Todavia, não parece que esta seja uma preocupação da lei que disciplina a participação nos lucros e resultados. Desde que a regra pressuponha qualquer lucro ou resultado, de forma clara e objetiva, não há base legal para a desconsideração da natureza jurídica de participação nos lucros e resultados.

Nas negociações coletivas de trabalho, em matéria de participação nos lucros e resultados, é intuitivo imaginar que os empregadores buscarão sempre o incentivo mais

próximo do individual do que do coletivo (índices ou metas individuais ou de pequenos grupos) como também parece claro que os sindicatos de trabalhadores prestigiarão índices ou metas gerais, com pouca segmentação, a fim de sobrepor o interesse coletivo da categoria aos interesses individuais.

Dessa dicotomia ideológica, por vezes prevalecerá o interesse do empregador (regras mais pormenorizadas e individualizadas) e, por outras tantas vezes, preponderará o interesse sindical (regras mais genéricas, mas abstratas, como as ligadas exclusivamente ao lucro, ao salário e à condição de empregado da empresa). Em matéria de participação nos lucros e resultados, a lei buscou interferir o mínimo possível, exigindo tão somente regras claras e objetivas, exatamente para não interferir nessa livre negociação de trabalho. Daí termos afirmado no início que a preocupação central da lei teria sido, exclusivamente, de evitar o excesso de subjetivismo.

Deve-se considerar também não há na lei qualquer exigência de que se conjugue índices de lucratividade com outras metas e resultados. Não bastasse o nome do instituto ser participação nos lucros ou resultados (**conjunção alternativa**), o parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 estabelece que ela poderá considerar, 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.

Assim, no caso em comento, não vejo qualquer ofensa das regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000, pois a norma coletiva condiciona à existência de lucro e os critérios de pagamento encontram-se dentro dos parâmetros legais, de sorte que voto por dar provimento ao recurso, quanto à rubrica Participação nos Lucros e Resultados para os segurados empregados.

André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado

Declaração de Voto

Declaração de Voto:

Ouso discordar, *data venia*, do entendimento esposado pela ilustre Conselheira Relatora no que pertine a não incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o PLR paga aos diretores estatutários.

PLR dos Diretores Estatutários:

De acordo com o relatório fiscal a cobrança da PLR sobre os valores distribuídos aos diretores estatutários se sustenta em decorrência da aplicação da Lei nº 8.212/91.

Em princípio, é bom frisar que os diretores são tratados da mesma forma que os administradores não sendo qualificado como empregado. Assim determina o art. 145 da Lei nº 6.404/76:

“Art. 145: As normas relativas a requisitos, impedimentos, investida, remuneração, deveres e responsabilidades dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores.”

A distribuição da PLR para os diretores estatutários é deliberada em assembléia-geral e contabilizada em conta do patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, sendo paga pela empresa em si como meio de escrituração em conta de resultado. Eis o disposto no art. 152 da Lei 6.404/76:

“Art. 152. A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

*§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, **pode atribuir aos administradores participação no lucro** da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.*

§2º Os administradores somente farão jus á participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.”

O pagamento de PLR aos diretores estatutários não se sujeitam à Lei nº 8.212/91 cujas normas regem a relação jurídica “Empregador x Empregado”, mas sim à Lei das S/A que normatiza a relação “Acionistas X Diretores/Administradores”.

Este entendimento é esposado pela 4ª Câmara / 2ª TO, de relatoria do Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, no julgamento do AC 2402-002.883 (PAF 15504.012725/2009-93);

**“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS.
LEI Nº 6.404/76. INAPLICAÇÃO DA LEI Nº 8.212/91.**

A participação dos diretores, de que trata o art. 152 da Lei nº 6.404/76, decorre de uma relação jurídica firmada entre “Acionistas x Diretores/Administradores”, não se sujeitando às regras previstas na Lei nº 8.212/91, que se referem à relação jurídica “Empregador x Empregado”.

Daí a razão, ao meu ver, de reconhecer não ser passível de lançamento as parcelas pagas aos diretores estatutários a título de PLR.

Juliana Campos de Carvalho Cruz.