



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

**Processo n°** 16832.001174/2009-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.370 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2013  
**Matéria** Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados  
**Recorrente** PARS PRODUTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**É OBRIGATÓRIO O RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO RETIDA DA REMUNERAÇÃO DO SEGURADO**

As empresas são obrigadas a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, estes a partir de 04/2003, a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.**

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

**MULTA MORATÓRIA**

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96.

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 unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n.º 8.212 de

1991, já que o período é anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008. O Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior acompanhou pelas conclusões.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Andre Luis Marsico Lombardi , Manoel Coelho Arruda Junior, Juliana Campos de Carvalho Cruz.

## Relatório

O Auto de Infração de Obrigação Principal lavrado e cientificado ao sujeito passivo em 23/12/2009, refere-se às contribuições previdenciárias relativas à cota do segurado incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de prêmios e Participação nos Lucros e Resultados - PLR em desconformidade com os parâmetros legais, bem como de contribuições incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais que prestaram serviço à empresa, tudo nas competências de 01/2005, 04/2005, 05/2005 e 07/2005 a 10/2005.

O relatório fiscal de fls. 19/22 diz que os pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados foi identificado no exame da contabilidade da notificada, que intimada a apresentar os respectivos documentos para comprovar a isenção da verba, apresentou acordo coletivo, onde está estipulado que o pagamento de PLR será efetuado a todos os empregados com base em 100% do seu salário base, a ser pago em janeiro de 2005 e de 100% do salário base a ser pago em 08/2005, para os empregados a cada cinco anos de tempo na empresa. O pagamento independe de índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da sociedade empresária, programa de metas ou resultados e por isso foi considerado salário de contribuição.

Aduz, ainda o relatório, que o lançamento abrange a rubrica prêmios nas competências 05/2005 e 07/2005, sendo que para a competência 11/2005, a recorrente já tinha procedido ao recolhimento das contribuições previdenciárias. Quanto aos contribuintes individuais os mesmos encontram-se discriminados no relatório fiscal, fls. 19/22.

Após impugnação, Acórdão de fls. 51/58, julgou o lançamento procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) que os pagamentos a título de PLR são feitos com base no acordo coletivo, onde está conveniada a distribuição de uma parte do lucro, caso fossem atingidas as metas estabelecidas e o parâmetro para o pagamento seria o comprometimento do funcionário, sua pontualidade e assiduidade;
- b) que a Constituição Federal desvinculou a PLR do salário;
- c) que o lucro foi atingido por toda a equipe de funcionários, sendo justo que se pague ao pessoal da limpeza e as serviços do café;
- d) que assiduidade é um critério técnico e objetivo.

Requer o provimento do recurso para reformar o Acórdão e extinguir o crédito tributário.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

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

Primeiramente, é de se ver que o auto de infração engloba três fatos geradores: o pagamento de PLR, o pagamento de prêmios e remuneração de contribuintes individuais.

A recorrente se insurge apenas quanto à Participação nos Lucros e Resultados - PLR, assim, em virtude do disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235 de 1972, onde somente será conhecida a matéria expressamente impugnada, deixo de me manifestar sobre as contribuições incidentes sobre valores pagos a título de prêmios e sobre valores pagos a contribuintes individuais, configurando-se correto o lançamento:

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

No que pertine à Participação nos Lucros e Resultados, o Fisco solicitou através do Termo de Intimação Fiscal n.º 01, que lhe fossem apresentados a Convenção ou Acordo Coletivo vigentes em 2005 e os documentos decorrentes da negociação em que constassem 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.

Entretanto, somente foi apresentado o acordo coletivo de 10/10/2005, (documento de fls. 75/76 do processo 16832001173/2009-39) 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 e sem qualquer evidência da existência de lucros, ou da participação do empregado para tanto.

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

A PLR é um direito constitucional do trabalhador:

### **CF/88:**

*Art. 7º São **direitos dos trabalhadores urbanos e rurais**, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

...

*XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;*

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

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

**Lei 8.212/1991:**

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

...

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

...

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

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

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

Assim, a PLR integra a remuneração, até 29/12/94. Após essa data, com o surgimento da legislação específica, a MP 794, não tem mais natureza jurídica salarial, **desde que paga em conformidade com as disposições contidas na MP.**

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

Essa legislação surge como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, pois faz com que o empresariado tenha redução em sua carga tributária, já que há a previsão de isenção dessas parcelas para incidência de contribuição previdenciária e a parcela de PLR, para efeito de apuração do lucro real, poderá

ser deduzida como despesa operacional; permite que os trabalhadores obtenham maiores ganhos e incentiva a produtividade, já que sua obtenção depende de um resultado almejado pelas empresas.

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

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

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

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

*II-convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

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

...

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

...

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

*§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com*

*as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

...

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

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

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

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

Todavia, 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 a

única condição a ser cumprida para a percepção de valores a título de PLR é a assiduidade do funcionário. Ora, a assiduidade é uma obrigação do trabalhador, decorre do seu contrato de trabalho. Não há como vincular a participação nos lucros com a assiduidade do segurado, pois ele não estará fazendo nada além de cumprir uma condição inerente ao contrato de trabalho, qual seja, comparecer ao trabalho para desenvolver as atividades para as quais foi contratado.

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.

Por expressa determinação legal, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração e recolher o produto arrecadado no dia 2 do mês seguinte ao da competência (art. 30, inciso I, letras “a” e “b” da Lei n.º 8.212/91), sendo que o crédito também tem suporte no artigo 20 da Lei n.º 8.212/91, que trata da contribuição dos segurados empregados.

Quanto à multa aplicada na presente autuação, tenho o entendimento que à luz da legislação vigente, 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° 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 n° 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 n° 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° 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° 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° 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n° 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei n° 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° 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° 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.

Por todo o exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso, devendo a multa ser aplicada na forma do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

Processo nº 16832.001174/2009-83  
Acórdão n.º **2302-002.370**

**S2-C3T2**  
Fl. 125

---

CÓPIA