



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

**Processo n°** 37317.004728/2006-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.363 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de fevereiro de 2013  
**Matéria** Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores  
**Recorrente** AUTO VIAÇÃO URUBUPUNGÁ LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/02/1999 a 28/02/1999, 01/09/1999 a 30/09/1999, 01/03/2000 a 31/03/2000, 01/08/2000 a 31/08/2000, 01/02/2001 a 28/02/2001, 01/08/2001 a 31/08/2001, 01/02/2002 a 28/02/2002, 01/08/2002 a 31/08/2002, 01/02/2003 a 28/02/2003, 01/08/2003 a 31/08/2003, 01/02/2004 a 28/02/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005

**Ementa:**

**AUTO-DE-INFRAÇÃO. 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.

**DECADÊNCIA**

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N° 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 do colegiado, por unanimidade, em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n° 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n° 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n° 8.212 de 1991.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Manoel Coelho Arruda Junior, Andre Luis Marsico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato, Bianca Delgado Pinheiro.

## Relatório

Trata o presente de auto de infração lavrado contra o sujeito passivo acima identificado, 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 das competências de 01/1999 a 07/2006, todas as remunerações pagas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados em desconformidade com a legislação vigente, conforme demonstrativo de fls.06. A obrigação principal está lançada na NFLD n.º 35.831.737-1.

O auto de infração foi lavrado em 14/11/2005, com ciência do contribuinte em 18/11/2005 e compreende as competências de 02/1999, 09/1999, 03/2000, 08/2000, 02/2001, 08/2001, 02/2002, 08/2002, 02/2003, 08/2003, 02/2004, 08/2004 e 02/2005.

Após a apresentação da defesa, Decisão-Notificação julgou a autuação procedente.

Inconformado o contribuinte interpôs recurso alegando em síntese:

- a) a nulidade da autuação porque foram utilizados critérios subjetivos;
- b) que não houve um elemento objetivo a respaldar a notificação;
- c) que os valores pagos não tem natureza salarial;
- d) que a PLR foi objeto de ampla negociação coletiva
- e) que as disposições contidas nos planos de metas são claras e objetivas;
- f) há periodicidade no pagamento;
- g) as convenções coletivas e planos de metas possuem aquiescência dos sindicatos
- h) a concessão do benefício esteve sempre atrelada ao resultado obtido pela empresa;
- i) há expresse ajuste entre as partes de que o PLR não substitui ou complementa a remuneração;
- j) que o abono único não constitui base de incidência para a contribuição previdenciária;
- k) que é inconstitucional a multa.

Requer que primeiramente seja analisada a notificação para depois se verificar a pertinência da multa que se discute; que seja afastada integralmente a aplicação da multa, por ser de caráter confiscatório; que sejam excluídas as multas referentes aos créditos decadentes.

A DRP ofereceu as contrarrazões pela manutenção da decisão recorrida.

Resolução da Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, fls. 289/291, pugnou pela baixa do processo em diligência, para acompanhar a NFLD que contém a obrigação principal, que por sua vez, teve a decisão de primeira instância anulada por cerceamento de defesa.

Acórdão proferido pela DRJ de Campinas/SP, relativo à NFLD julgou o lançamento procedente em parte, face à decadência quinquenal. Cópia do mesmo encontra-se acostada às fls. 293/305.

Os autos retornaram a este colegiado para julgamento e em 21/10/2010, foi proferido o Acórdão n.º 2302.00712, pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, que julgou o lançamento procedente em parte, para excluir o período fulminado pela decadência, até 08/2000, inclusive.

É de se salientar que na mesma sessão de julgamento foi proferido o Acórdão n.º 230200.711, para o processo 37317.004727/2006-14, relativo à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, que trata da obrigação principal, negando provimento ao recurso, por unanimidade.

Todavia, a Fazenda Nacional opôs, tempestivamente, embargos de declaração contra o Acórdão n.º 230200.712, alegando erro material na decisão, uma vez que há equívoco no período considerado decaído.

Com efeito compulsando os autos é de se notar que sendo a autuação datada de 14/11/2005, com ciência pelo contribuinte em 18/11/2005 e compreendendo as competências de 02/1999, 09/1999, 03/2000, 08/2000, 02/2001, 08/2001, 02/2002, 08/2002, 02/2003, 08/2003, 02/2004, 08/2004 e 02/2005, de fato estariam decadentes as competências de 02/1999 e 09/1999 e não até 08/2000, conforme constou no acórdão embargado.

Assim, os embargos foram acolhidos e os autos retornaram a este colegiado para correção do erro material apontado, através da emissão de novo Acórdão.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

O auto de infração lavrado refere-se a falta de informação em GFIP dos fatos geradores de contribuições previdenciárias referentes a valores pagos aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados em desconformidade com a legislação vigente, nas competências de 02/1999 a 02/2005.

A autuação se deu em 14/11/2005, com ciência pelo sujeito passivo em 18/11/2005.

A recorrente em suas razões alega a decadência quinquenal e, com efeito, é de se notar que 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:

*“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 judiciais 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.

Desta forma, inclino-me à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08 para acatar o prazo decadencial exposto no Código Tributário Nacional, artigo 173, inciso I, devendo ser excluídas da autuação as competências de 02/1999, 09/1999:

*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.*

Não vislumbro a tese de nulidade da autuação, pois não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trouxeram fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improdutivos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, também, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*

*1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)*

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Também é improcedente a assertiva da inexistência do fato gerador, ou que o lançamento se baseou em presunções, eis que o lançamento do crédito na NFLD não foi presumido, mas se baseou na contabilidade da empresa, nas suas folhas de pagamento e em outros documentos por ela elaborados que não comprovaram ser o pagamento de valores aos empregados, participação nos lucros e resultados. E este processo trata de Auto de Infração pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, no caso, os pagamentos efetuados aos segurados empregados.

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

### Do Mérito

Quanto ao mérito, a motivação para a autuação ocorreu devido a fiscalização entender que as parcelas pagas a título de PLR devem integrar o salário de contribuição, pois não respeitaram a legislação vigente quanto aos aspectos necessários para serem parcelas excludentes do salário de contribuição, em especial quanto:

- à falta de negociação clara entre a empresa e os empregados;
- os pagamentos foram efetuados por determinação expressa dos Acordos Coletivos e Aditivos à Convenções Coletivas, sem nenhum critério sustentado nos lucros ou nos resultados da empresa;
- os pagamentos eram dissociados de qualquer plano de metas;
- não há comprovação de que os empregados sabiam da existência de metas a serem cumpridas;
- as regras definem pagamentos independentemente de qualquer resultado;
- os Acordos foram firmados em data posterior ao período para o qual deviam estabelecer metas;
- os valores eram definidos pelo sindicato e pagos a título de PLR.

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, fique fora do alcance da incidência contributiva previdenciária.

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

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

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

Essa legislação 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 que essas parcelas fiquem excluídas da incidência de contribuição previdenciária e a parcela de PLR, para efeito de apuração do lucro real, poderá ser deduzida como despesa operacional; permitindo que os trabalhadores obtenham maiores ganhos e incentivando 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. 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.

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

lucros ou resultados. Com isto, além de obstar o benefício, as empresas se evadiriam das contribuições previdenciárias e ao FGTS, lesando outros direitos do trabalhador.

O artigo 2º, §1º, I da lei possibilita que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas a lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que estão sendo distribuídos lucros aos trabalhadores, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, “caput” da Constituição Federal.

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

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

No caso em tela, a fiscalização apurou que a legislação relativa a PLR não foi integralmente cumprida o que levou a consideração dos valores como base de incidência contributiva para a Previdência Social.

O fisco informa, tanto no relatório fiscal que sustenta a notificação (onde está lançada a obrigação principal), quanto na diligência efetuada após a apresentação de defesa e frente aos documentos juntados pela recorrente, naquele processo, que não existem regras claras e objetivas quanto aos direitos da participação nos lucros, tampouco os mecanismos de aferição para o cumprimento do acordado. Não existe nos documentos acostados data ou assinatura dos representantes da empresa, dos representantes dos empregados, dos representantes dos sindicatos, não há provas de que tais documentos estejam arquivados no sindicato como exige a legislação, não há metas elaboradas com antecedência, enfim, não há provas de que o pagamento efetuado se configure em PLR.

A recorrente apenas traz alegações, mas não logrou comprová-las com documentos hábeis.

Ademais, nos acordos firmados se observa que são elaborados em agosto do ano corrente para o qual estabelecem as quantias a serem pagas. Ora como é possível a empresa e os empregados acordarem regras e metas a serem cumpridas para o período passado?

A legislação exige que conste dos acordos promovidos as regras claras e objetivas de quais são as metas, de como vão ser atingidas, e quanto se vai pagar de participação nos lucros e isto não pode ser feito extemporaneamente como comprovam os documentos trazidos aos autos.

Frente ao exposto, por serem os acordos celebrados no meio do exercício a que se referem, por não restarem demonstradas regras claras para participação do empregados nos programas, nem metas a serem atingidas, tampouco mecanismos de aferição das mesmas, entendo que os pagamentos não podem ser considerados como participação nos lucros, por se mostrarem em discordância com as exigências legais. E, por isso passíveis, os valores, de serem informados em GFIP, eis que se consubstanciam em fatos geradores de contribuição previdenciária.

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.

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.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao não informar os valores relativos a toda remuneração dos segurados empregados, 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.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, está contida no 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:

*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.*

Deverá ser considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que será apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

A aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória constante da Lei n.º 8.212/91, não foi enquadrada de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, estando totalmente válida e devendo ser obedecida pela via administrativa, vez que está dentro dos pressupostos legais e constitucionais.

Por derradeiro, 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.º 449 de 2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 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."*

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) b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Pelo exposto, voto por rescindir o Acórdão 230200.712, proferido em 21/10/2010 e pelo provimento parcial do recurso, para acatar a decadência prevista no Código Tributário Nacional, excluindo da autuação as competências até 09/1999, devendo a multa ser calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora