



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

<b>Processo nº</b>	13864.000490/2010-14
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-007.664 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	26 de março de 2019
<b>Matéria</b>	Abono e Retroatividade Benigna
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	TOWER AUTOMOTIVE DO BRASIL LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. ABONO. REMUNERAÇÕES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. CARÁTER HABITUAL E VINCULADO AO SALÁRIO. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO 16/2011 DA PGFN.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. SÚMULA CARF Nº 119.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação aos pagamentos feitos a título de PLR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer integralmente do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, que conheceu parcialmente do recurso, apenas quanto à retroatividade benigna, e as conselheiras Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram parcialmente, apenas quanto ao abono e à retroatividade benigna. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial para aplicação da Súmula CARF nº 119.

Assinado digitalmente

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2301-003.395, proferido na Sessão de 13 de março de 2013, assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2007*

*REMUNERAÇÃO CONCEITO*

*Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.*

### *PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS.*

*A Participação nos Resultados (PPR) é extensiva aos ocupantes de cargo de liderança, pois estes contribuem diretamente para o resultado da empresa, não havendo razão para distinção entre eles e os empregados subordinados.*

*Os acordos coletivos demonstram que os pagamentos efetuados respeitaram a periodicidade de 02 (duas) parcelas ao ano, dentro de limite de um semestre civil. Inexistência de incidência de contribuições previdenciárias.*

### *ABONO ÚNICO NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA*

*Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos únicos, previstos em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 16/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN.*

### *ABONO ESPECIAL DE FÉRIAS*

*A rubrica intitulada “Abono Especial de Férias” paga em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.*

### *LISTA DE CO-RESPONSÁVEIS.*

*Os diretores ou sócios somente poderão constar na lista de co-responsáveis do lançamento fiscal como mera indicação nominal de representação legal, mas não para os efeitos de atribuição imediata de responsabilidade solidária, visto que deverão ser observadas as condições previstas no artigo 135, do CTN.*

A decisão foi assim registrada:

*Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de manter no lançamento somente os valores pagos a ocupantes de cargo de liderança, nas rubricas PPR, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, no argumento do pagamento em período inferior a um semestre civil ou duas vezes ao não, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; d) em negar provimento ao recurso, na questão do abono especial de férias, nos termos do voto da Relatora, vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por*

*unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, no argumento do pagamento com base em aferição de lucros, nos termos do voto da Relatora; b) em excluir do lançamento os valores referentes a abono único, nos termos do voto da Relatora; c) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de decidir que a Relação de Co-Responsáveis CORESP", o "Relatório de Representantes Legais RepLeg e a Relação de Vínculos, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa; d) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Damião Cordeiro de Moraes. Declaração: Damião Cordeiro de Moraes.*

O recurso visa rediscutir as seguintes matérias: **(a) - abono único; (b) - multa mais benéfica; e (c) - periodicidade para caracterização de participação nos lucros e resultados (PLR).**

Em suas razões recursais, quanto à matéria **(a) - abono único**, a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que não se aplica no presente caso o entendimento ventilado no Ato Declaratório nº 16/2011 no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011; que como se afera da doutrina, a despeito da expressão “abono” nem sempre ser empregada em seu sentido técnico, como ocorre no caso do art 144, da CLT, onde o legislador utiliza o termo para se referir à parcela suplementar de férias, paga em decorrência de previsão em regulamento empresarial, acordo ou convenção coletiva de trabalho, é incontroversa a natureza salarial da verba, uma vez que se trata de valor pago em decorrência do contrato de trabalho; que os tribunais trabalhistas não deixam dúvidas quanto à integração do abono ao salário do empregado para todos os efeitos legais; que pelo teor das informações colacionadas pela fiscalização e nos termos da manifestação de insurgência do contribuinte, nota-se que o abono tem vinculação com o salário mediante a fixação de percentuais sobre ele estipulados; que pela redação dos dispositivos convencionados, é inquestionável a natureza contraprestativa da verba, paga como decorrência do contrato de trabalho; que é também livre de dúvidas, o enquadramento da verba na previsão contida no § 1º do art. 457, da CLT, donde se deflui a natureza jurídica salarial da parcela paga; que, diante do exposto, fica claro que não mercê ser aplicada a jurisprudência do STJ ao caso, isso porque não se está diante da hipótese ali tratada; que do exame dos artigos 22 e 28, da Lei nº 8.212, de 1991, o conceito de salário-de-contribuição não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais aplicada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título; que o § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991 lista as verbas sobre as quais não incide a contribuição previdenciária, não podendo as mesmas serem interpretadas de forma extensiva; que a alínea “e”, item 7, do referido dispositivo retira do campo de incidência da contribuição apenas as verbas “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; que, ademais, de acordo com o art. 457, § 1º, da CLT, todo abono tem cunho salarial, integrando-se, pois, ao salário de contribuição.

Sobre a matéria “b” – da multa, aduz a Fazenda Nacional, em síntese, que o art. 35, da Lei nº 8.212/91, na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido; que a MP 449 ao mesmo tempo em que alterou a redação do art. 35, introduziu o art. 35-A a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários; que, segundo o art. 35-A, efetuado o lançamento de ofício das contribuições

previdenciárias indicadas no art. 35, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1.9956; que, como sói acontecer com os demais tributos federais, a incidência de multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61, da Lei nº 9.430, de 19996, ou seja, nos casos em que o contribuinte incorreu em mora e efetuou o recolhimento com atraso; que diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata é exigido, além do principal e dos juros, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício; que tratando-se de lançamento de ofício a multa a ser aplicada é a do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1.996; que a multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si; que para se averiguar a ocorrência da retroatividade benigna no caso coocnreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS.

Finalmente, sobre a terceira matéria - **periodicidade para caracterização de participação nos lucros e resultados (PLR)**. – sustenta a Fazenda Nacional que, em perfeita consonância com o art. 201, § 11º, da Constituição Federal, o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 define o conceito de Salário-de-Contribuição; que o salário é o elemento remuneratório do trabalho, e se a Constituição ou a Lei Básica de Previdência Social não excluírem o pagamento de determinada parcela remuneratória, esta não deve ser excluída da base de cálculo da contribuição; que é Participação nos Lucros e Resultados apenas o numerário pago aos empregados nos termos previstos na lei a que se refere o citado preceito constitucional; que somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/00, estão imunes à tributação; que não é o caso dos autos, conforme demonstrado no Relatório Fiscal;. Que no caso dos autos o requisito de 'periodicidade não foi observado.

A contribuinte foi cientificada do Acórdão Recorrido, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 19/07/2016 (e-fls. 771), mas em 13/06/2016 (e-fls. 807) já apresentara, as Contrarrazões de e-fls. 799 a 806, nas quais aduz, em síntese, quanto ao abono único, que o acórdão apontado como paradigma trata de um abono peculiar, como antecipação de reajuste salarial; que no caso, todavia, em nenhum momento se caracterizou o abono único como antecipação salarial; que tal decisão, portanto, não se aplica ao caso, devendo o recurso ser inadmitido.

Sobre a segunda matéria – Multa mais benéfica – sustenta que não foi prequestionada a aplicação do art. 44, I no presente caso, razão pela qual deve ser inadmitido o recurso.

Finalmente, sobre a periodicidade da PLR – diz a contribuinte que há evidente equívoco quanto à identificação de paradigmas, pois as decisões apenas mencionam que não houve o respeito ao semestre civil- o que não se aplica ao caso; que ficou claramente demonstrado que a previsão de pagamento da PLR era anual, sendo que, por acordo entre a empresa e o sindicato houve adiantamento de uma parcela, o que ocorreu em outro semestre civil; que não há que se falar em pagamento em período inferior a um semestre civil, haja vista que a recorrida efetua o pagamento de uma parcela em julho (adiantamento) e a outra somente em fevereiro do outro ano, sete meses depois do pagamento do adiantamento; que na decisão colacionada como paradigma, apenas se menciona o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, sem se explicar a forma de pagamento, as datas e quaisquer informações que possam identificar a interpretação dada pelo outro órgão; que, portanto, não houve demonstração da similitude fática em recorrido e paradigmas.

Quanto ao mérito, a Contribuinte pede a manutenção do acórdão recorrido com base em síntese, nos fundamentos deste, que, segundo o contribuinte, “apreciou com precisão os temas em questão”.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. as objeções levantadas pela Contribuinte em sede de Contrarrazões não procedem. Senão vejamos.

Sobre o abono único aduz a Contribuinte, em sede de contrarrazões, que o paradigma trata de um abono especial, como antecipação salarial. Compulsando os acórdãos indicados como paradigma, contudo, verifico que ali se cuida de situações similar à do Recorrido: abonos concedidos em convenção coletiva de trabalho, definidos como um percentual do salário base, com um teto predeterminado, e dividido em parcelas.

Sobre a alegação de que não foi prequestionada a aplicação do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, a alegação também não procede, é que a matéria em discussão não é especificamente a aplicação deste ou daquele dispositivo, mas a do critério para a definição da penalidade aplicável em razão do retroatividade benigna, e esta questão foi inequivocamente tratada no Recorrido.

Sobre a terceira matéria não procede a alegação de ausência de similitude fática entre os julgados recorrido e paradigma. A divergência diz respeito ao pagamento de parcelas em periodicidade inferior a um semestre, sendo irrelevante se se trata de antecipação ou não. Ambos os acórdãos falam em “pagamento” de parcelas, e oferecem soluções distintas, o que configura o dissídio jurisprudencial.

Conheço, portanto, do recurso.

Quanto ao mérito, relativamente ao abono único, entendeu o Acórdão Recorrido que o abono atende aos requisitos definidos no Parecer PGFN nº 2114, de 2011 e do Ato Declaratório PGFN nº 16/2001, que autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária”.

Sobre o ponto, reproduzo o seguinte fragmento do voto condutor do julgado:

*Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela*

*autoridade lançadora, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o pagamento da verba intitulada Abono Salarial, por não integrar o salário de contribuição, uma vez que foi objeto de acordo coletivo e pago sem habitualidade.*

A Fazenda Nacional se insurge contra a decisão aduzindo que o abono em questão tem vinculação com o salário “mediante a fixação de percentuais sobre ele estipulados”, e portanto não satisfaz os critérios legalmente estabelecidos para sua exclusão da base de cálculo da contribuição social.

Pois bem, a matéria está disciplinada no art. 28, I e na alínea, § 9º, “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991. Confira-se:

*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;*

[...]

*e) as importâncias:*

[...]

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

Conflitos sobre a interpretação do dispositivo foram solucionadas pelo Superior Tribunal de Justiça que, em decisões reiteradas, consagrou o entendimento de que abonos pagos por força de Convenção Coletiva, quando expressamente desvinculadas do salário e com eventualidade não integram a base de cálculo da Contribuição Social. Essas decisões levaram a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a editar o Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011 e, com base neste, o Ato Declaratório nº 16/2011 pelos quais autoriza “a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante” sobre os referidos abonos, observadas as condições acima referidas.

Diante desse quadro, para a solução da lide não há outro caminho que não o de verificar se o abono em questão satisfaz essas condições, quais sejam, terem sido pagas por força de convenção coletiva, serem pagas com eventualidade e serem desvinculadas do salário.

No presente caso, a Convenção Coletiva de Trabalho, na Cláusula 1, item B (e-fls. 342) prevê o referido abono, nos seguintes termos:

*B – As empresas concederão, em caráter especial e eventual, na forma do art. 144, da CLT, aos seus empregados, Abono Especial, totalmente desvinculado do salário, equivalente a 24% (vinte e quatro por cento) do salário vigente em 1º de janeiro de 2005, em três parcelas, na forma e condição a seguir especificada:*

*B.1. Os empregados que em 1º de janeiro de 2005, percebiam salário até 3.270,00 (três mil, duzentos e setenta reais), terão a primeira parcela do Abono Especial equivalente a 8% (oito por cento), a ser paga até 06 de dezembro de 2005; a segunda parcela, equivalente a 8% (oito por cento), a ser paga até janeiro de 2006.*

*B.2. Os empregados que em primeiro de janeiro de 2005, percebiam salários iguais ou superiores a R\$ 3.270,00 (três mil, duzentos e setenta reais), terão direito ao abono especial, em três parcelas, que serão pagas nas seguintes condições:*

[...]

As convenções Coletivas para os anos de 2006 e 2007 trazem cláusula idêntica, alterando apenas os percentuais (e-fl. 1.243 e ss).

Quanto à habitualidade, a referida verba foi paga, pelos menos, nos anos de 2005, 2006 e 2007, em cada ano em 3 parcelas, o que, a meu juízo, lhe retira o caráter de eventualidade, embora a Convenção afirme o contrário. Convenhamos que o pagamento, em três anos consecutivos (pelo menos) de uma vantagem aos empregados não pode ser tida como algo eventual!

Finalmente, sobre a desvinculação do salário, verifica-se que o referido abono é fixado como um percentual deste, e, portanto, proporcional ao salário recebido pelos empregados, o que indica sua vinculação ao salário do empregado. Ao se fixar o abono como percentual do salário, tendo este, portanto, como base de cálculo, o acordo o vincula definitivamente um ao outro.

O que se percebe é que o abono, da forma como concedido, representa, efetivamente uma parcela do salário. Aliás, é sintomático que sua previsão integre o artigo que trata do aumento de salários.

O fato de a Convenção referir que os tais abonos estão desvinculados dos salários em nada altera o fato de que, dada sua fixação em termos de percentuais do salário do beneficiário, há evidente vinculação entre um e outro.

O presente caso, portanto, não se enquadra na hipótese de exclusão da incidência da contribuição sobre o abono prevista no inciso art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, tampouco na situação referida na PGFN/CRJ nº 2114/2011 e no Ato Declaratório nº 16/2011.

O recurso da Fazenda Nacional, portanto, deve ser provido nesta parte.

Sobre a segunda matéria – Multa aplicável – assim decidiu o acórdão, nos termos do seu voto condutus (voto vencedor):

*24. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido*

*dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.*

*25. Assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, até 11/2008, se for mais benéfica para o contribuinte.*

A matéria em discussão diz respeito à definição da(s) penalidade(s) aplicável(eis) no caso de lançamento de ofício quando se apure infrações relacionadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, após as alterações promovidas pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, em razão da aplicação do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, a seguir reproduzido:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*[...]*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*[...]*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Antes das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449, de 2008, a Lei nº 8.212, de 1991 previa, para os casos de lançamento de ofício de contribuições sociais de que trata os incisos “a”, “b” e “c”, do parágrafo único, do art. 11, a incidência de uma penalidade para o caso de falta de declaração em GFIP de verba tributável (art. 32, § 5º) e outra penalidade pelo recolhimento insuficiente (art. 35, II). Eis a redação dos referidos dispositivos, antes da MP nº 449, de 2008:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

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

*[...]*

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*[...]*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Incidiam, portanto, duas penalidades para duas infrações materialmente distintas: a falta de declaração de verba tributável e o recolhimento insuficiente do tributo.

A partir da vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, essas duas penalidades foram substituídas por uma só: a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Vejamos:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

O art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, prescreve:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos;*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.*

*§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

*§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre:*

*I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e*

*II – (VETADO).*

Para aferir qual a penalidade mais benigna, se a prevista anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008 ou a posterior à mudança legal, devemos sopesar, consideradas as naturezas materiais das infrações previstas, isto é, a relação entre as condutas e as infrações previstas, aquela menos onerosa para o infrator, conforme entendimento consolidado nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016):

***AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA -  
APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI  
11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL -  
RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA  
APLICADA.***

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*

***AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E  
ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO  
DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.***

*Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº*

11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

Como, para as duas condutas: a falta de declaração e o pagamento insuficiente, para as quais a legislação anterior previa a incidência de duas penalidades, cumulativamente, a nova legislação prevê apenas a incidência de uma única penalidade, na aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar a soma das multas previstas (arts. 35, II, e 32, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991) à multa prevista na nova legislação (art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991).

Mais especificamente, como a nova legislação prevê multa de 75%, na ausência de evidente intuito de fraude, haverá retroatividade benigna se a penalidade aplicável, segundo a legislação vigente à época do lançamento, ultrapassar esse percentual. No caso de incidência das multa previstas nos §§ 4º e 5º, do art. 32 e do art. 35, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, se a soma das duas penalidades for superior a 75%. No caso de aplicação, por qualquer razão, de apenas uma das penalidades, a comparação deve ser feita com o valor desta. Esse é o entendimento compatível com a posição da Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, segundo entendimento também consolidada deste Colegiado, conforme voto proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

*Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*

*Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*“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.”*

*Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*

*“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de “multa de ofício” não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estariamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

*No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

*Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*

- *Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- *Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

*Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.*

A citada Portaria 14, de 2009, que, vale ressaltar, está em perfeita consonância com a jurisprudência do CARF, é clara quanto aos procedimentos a serem observados para aplicação, em cada caso, da retroatividade benigna. Vejamos:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

*Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

*§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.*

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou*

*II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.*

*§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

*Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos*

*valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

*Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*

*Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009, que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Finalmente, o CARF aprovou recentemente a Súmula nº 119, consolidando o entendimento aqui esposado. Confira-se:

*Súmula CARF nº 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008,*

---

*convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*

Em face ao exposto, concluo no sentido de que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

**Quanto à matéria “c” – periodicidade para caracterização de participação nos lucros e resultados (PLR) -**

A Lei nº 8.212/1991, trouxe na alínea “j” do § 9º do seu art. 28 a hipótese de não incidência tributária contida no inciso XI, do art. 7º da CF/88, excluindo do campo de tributação das contribuições previdenciárias as importâncias pagas, creditadas ou devidas a título de PLR, sempre que estas verbas forem pagas de acordo com a lei própria de regência, *in casu*, a Lei nº 10.101/2000:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

*Art. 28 – [...]*

*§9º Não integram o salário-de-contribuição:*

*(...)*

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

Por sua vez, a Lei nº 10.101, de 2000 regulou a participação dos trabalhadores nos lucros, e ao fazê-lo estabeleceu parâmetros bem definidos e que não podem ser desprezados. Confira-se:

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000:

*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, O*

acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.

§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.

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§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.

§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

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

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

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

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

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

---

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

Como ressaltado anteriormente, a regra é a incidência da contribuição sobre os rendimentos pagos, o que pode se realizar sobre diferentes rubricas. A exclusão à regra geral, é exceção, regra especial. E, logicamente, aquilo que não está na exceção, está na regra geral. Ora, se, no caso, a norma especial prevê que somente se exclui do salário de contribuição os valores correspondentes a PLR distribuídos na forma preconizada em lei, qualquer pagamento feito fora dessas condições deve ser enquadrado na regra geral, isto é, integra o salário-de-contribuição.

É a lei nº 10.101, de 2000 que estabelece as condições para a participação dos empregados nos lucros das empresas. E, como vimos, o art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1991 remete a hipótese de exclusão dos pagamentos do PLR à lei. E como vimos, no presente caso, os pagamento foram realizados em desacordo ao que estabelece o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 2000.

Pois bem, no caso concreto, para os anos de 2006 e 2007 embora o acordo previsse o pagamento apenas em fevereiro de 2007 e fevereiro de 2008, para cada ano se previa um adiantamento, tendo sido efetivamente pagos valores a título de PLR em fevereiro de 2006, julho de 2006, fevereiro de 2007 e julho de 2007, portanto, em cada ano, em periodicidade inferior a 6 meses (Relatório fiscal, e-fls. 38 e ss)

O acórdão recorrido entendeu que, como o plano previa o pagamento apenas uma vez a cada ano, atendia ao requisito legal quanto à periodicidade, entendendo que o adiantamento não altera essa periodicidade.

Divirjo desse entendimento. Quanto a lei se refere a periodicidade evidentemente está a se referir aos pagamentos e não à previsão de incidência do benefício. E se é assim, tratando-se de adiantamento ou não, tendo havido mais de um pagamento a cada ano, é forçoso concluir pela violação da regra da periodicidade.

Nesse sentido, inclusive, já se pronunciou o Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Confira-se:

*APELAÇÃO CIVEL AC 31295 MG 2002.38.00.0312951 (TRF1)*

*Data de publicação: 29/11/2005*

*PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO.  
ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA SENTENÇA. REJEIÇÃO.  
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA  
EMPRESA. ART. 7º, XI, DA CF/1988. AUTO-  
APLICABILIDADE.*

*PAGAMENTOS EM PERÍODOS INFERIORES A UM  
SEMESTRE. DESCARACTERIZAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO EM  
LUCROS. LEI N.º 10.101, de 2000, ART. 3º, § 2º. VERBA  
HONORÁRIA. CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA.  
APLICAÇÃO DO ART. 20, § 4º, DO CPC.*

*[...]*

*3. Todavia, após a vigência da Medida Provisória nº 794 , de 29.12.1994, convertida na Lei nº 10.101 , de 2000, a distribuição de valores em periodicidade inferior a um semestre civil descharacteriza a participação em lucros, em face da vedação contida no art. 3º, § 2º, dos referidos atos legislativos.*

[...]

Esta também tem sido a posição predominante neste Colegiado, inclusive no sentido de que todos os pagamentos feitos estão sujeitos à Contribuição Social, e não apenas os pagamentos da segunda parcela. Cito o Acórdão nº 9202-005.516, proferido na seção de 25/05/2017, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, assim ementado, na parte pertinente ao caso:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.  
PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO.  
NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.*

*O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação às parcelas excedentes.*

Ante o exposto, dou provimento ao recurso neste ponto.

Em conclusão, conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator