



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

**Processo n°** 16327.720037/2011-76  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.204 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de setembro de 2018  
**Matéria** CSL - Participação nos Lucros e Resultados - PLR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO ABN AMRO REAL S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

Constatada a similitude fática entre acórdãos recorrido e paradigma os quais, todavia, deram soluções distintas ao litígio, resta configurado o dissídio jurisprudencial, condição necessária ao conhecimento do recurso.

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

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, 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.

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.

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. (Súmula CARF nº 119)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial para aplicar a Súmula CARF nº 119. Julgamento iniciado na reunião de 08/2018 e concluído na sessão de 25/09/2018, no período da tarde.

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, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada em substituição à conselheira Ana Paula Fernandes), Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), 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 2301-003.731 proferido na sessão de 18/09/2013 (e-fls. 9.941 a 9.971), assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

*O Supremo Tribunal Federal entendeu que o pagamento do vale transporte em pecúnia não retira o caráter indenizatório da verba. Súmula 60 da AGU, a qual reconhece o caráter indenizatório da verba.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO POR MEIO DE COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. NECESSIDADE DE PRESENÇA DE REPRESENTANTE SINDICAL NO MOMENTO DAS NEGOCIAÇÕES.*

*Quando as partes optarem pela negociação por meio de comissão por elas escolhida como procedimento para negociar a Participação nos Lucros ou Resultados, deve ser assegurado que haja participação do representante sindical durante as tratativas, em conformidade com o art. 2º, inciso I da Lei 10.101/2000 e como forma de contribuir para que a finalidade de melhoria das relações entre capital e trabalho seja atingida.*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS INSERTAS NO ACORDO.**

*O Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos.*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. VALOR SUPERIOR A DOZE SALÁRIOS MENSIS. CARÁTER SUBSTITUTIVO DESTE VEDADO PELA NORMA REGULAMENTADORA.**

*Os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados que sejam equivalentes a mais de doze vezes o salário mensal, ou seja, ao salário anual, assumem a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração pelo pagamento intitulado de Participação nos Lucros ou Resultados. Nesses casos, a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória e estar em ofensa ao art. 3º da Lei 10.101/2000, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.*

**PLR. PAGAMENTO DE PARCELA FORA DO PERÍODO PREVISTO EM LEI.**

*O § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/00 determina que é proibido o pagamento de antecipação ou distribuição de participação nos lucros ou resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

*Os pagamentos efetuados a título de PLR após a segunda parcela contrariam o disposto na Lei nº 10.101/00 e, portanto, ficam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.*

**MULTA. RETROATIVIDADE.**

*Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput 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.*

A decisão foi assim registrada:

*Acordam os membros do colegiado, 1) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão do auxílio transporte, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento*

*ao recurso, na questão da ausência de representação da empresa, nos termos do voto do Relator; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão da Participação nos Lucros e Resultados (PLR), devido a ausência de prova sobre a participação do sindicato, nas atas de ajustes do plano, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que davam provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso, devido ao caráter substitutivo da remuneração, no que se refere à PLR, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que davam provimento ao recurso nesta questão; c) em negar provimento ao recurso, devido à ausência de regras claras e objetivas das regras adjetivas, referentes aos no que se refere à PLR, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que davam provimento ao recurso nesta questão; III) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de reunião de fixação de metas, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que negavam provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de manter no lançamento apenas os pagamentos efetuados a título de PLR após a segunda parcela, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros que negava provimento ao recurso nesta questão e Damião Cordeiro de Moraes que dava 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) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete e Marcelo, que votaram em manter a multa aplicada. Redator: Mauro José Silva. Declaração de voto: Mauro José Silva. Sustentação oral: Luiz Eduardo de C. Giroto. OAB: 124.071/SP.*

A Delegacia da Receita Federal de Instituições Financeiras - DEINF/SPO opôs embargos de declaração, os quais foram acolhidos, proferindo-se o acórdão de embargos nº 2301-005.004, na sessão de 09/05/2017, assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.*

*Na existência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão proferido os embargos devem ser acolhidos.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DATA DA ASSINATURA DO ACORDO.*

*A Lei nº 10.101/00 não traz limite temporal para a celebração dos acordos, o que seria mais um fator limitador de aplicação da norma. Não cabe ao julgador estabelecer limites, onde a lei assim não se manifestou.*

Em exame preliminar de admissibilidade, o Presidente da Terceira Câmara, da Segunda Seção do CARF deu seguimento ao recurso em relação às seguintes matérias:

**a) (Im)possibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de PLR sem observância da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.101/2000 (item III “b” do dispositivo do acórdão recorrido);**

**b) multa aplicável e retroatividade benigna (item III “c” do dispositivo do acórdão recorrido).**

Sobre a matéria "a" - **(im)possibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de PLR sem observância da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.101/2000 (item III “b” do dispositivo do acórdão recorrido)** - a Fazenda Nacional aduz, em síntese:

- que a Constituição Federal dá os contornos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em seu art. 201, § 11º;

- que em perfeita consonância com essa diretriz, a Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, encerra a definição legal de salário-de-contribuição;

- que o salário é elemento remuneratório do trabalho, e se a Constituição ou a Lei Básica de Previdência Social não excluírem o pagamento de determinada parcela remuneratória, que se originou em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, esta não deve ser extirpada da base de cálculo da contribuição;

- que conforme reconheceu o próprio STF, o artigo 7º, inciso XI da CF, que reconhece aos trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados, consubstancia uma regra de eficácia limitada, carecendo de lei para sua total eficácia, de modo que até a sua edição era devida a contribuição previdenciária sobre a total remuneração paga aos empregado mesmo que denominada participação nos lucros e resultados (RE nº 393.764Agr).

- que é PLR 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 conforme largamente demonstrado no relatório fiscal, não é o caso dos autos, em que o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência;

- que dos instrumentos decorrentes da negociação entre a empresa e seus empregados, devem constar, cumulativamente, 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;

- que a lei veda a distribuição dos valores em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

- que, no caso, o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte, razão que desnatura todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados;

- que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais, e restou demonstrado que, no caso, a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição.

- que o próprio art. 28, § 9.º, da Lei n.º 8.212/91 é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos.

Sobre a matéria "b" - **multa aplicável e retroatividade benigna (item III “c” do dispositivo do acórdão recorrido)** - alega a Fazenda Nacional:

- que conforme o **art. 35, I, II e III, da Lei n.º 8.212/91**, na redação conferida pela Lei n.º 9.876/99 e vigente à época dos fatos geradores, **a multa aplicada sobre as contribuições sociais em atraso era variável**, nos seguintes termos: **[a]** caso houvesse recolhimento espontâneo, **sem NLFD ou AIOP**, incidiria multa de 8% a 20% (inciso I); **[b]** caso houvesse expedição da **NLFD ou AIOP**, incidiria multa de 24% a 50% (inciso II); **[c]** caso houvesse inscrição em dívida ativa, incidiria multa de 60% a 100% (inciso III).

- que, no caso dos autos, a multa aplicável foi a prevista no art. 32, inciso IV e § 5º da Lei n.º 8.212/91, haja vista não ter havido recolhimento espontâneo antes da expedição da NFLD.

- que com a edição da **MP n.º 449/2008**, posteriormente convertida na **Lei n.º 11.941/2009**, as multas previstas no art. 35, I, II e III, da Lei n.º 8.212/91, foram desmembradas em dois dispositivos, quais sejam, **arts. 35 e 35A**, que remetem à aplicação dos arts. 61 e 44 da Lei n.º 9.430/96, respectivamente;

- que o antigo art. 35 da Lei n.º 8.212/91 previa a **multa de mora** (inciso I), quando houvesse recolhimento do tributo intempestivamente, mas de forma espontânea, e a **multa de ofício** (incisos II e III), quando houvesse lançamento de ofício, porém, todas as multas eram chamadas simplesmente de “**multas de mora**” .

- que atualmente a **multa de mora propriamente dita** é prevista na atual redação do **art. 35**, que remete ao art. 61 da Lei n.º 9.430/96, e a multa incidente com o lançamento de ofício é prevista no art. 35- A, que remete ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96;

- que, desse modo, para se analisar qual dispositivo (art. 35 ou art. 35A) será aplicado retroativamente à infração fiscal, nos termos do art. 106, II, “c, do CTN, deve-se verificar a **natureza** da multa **originariamente** aplicada à infração, com base na redação anterior do art. 35;

- que se a multa foi pelo recolhimento **intempestivo** do tributo (**multa de mora**), sem a correspondente expedição da NFLD, o dispositivo que indicia inicialmente era o art. 35, I, da Lei n.º 8.212/91, na sua redação anterior;

- que esse dispositivo, **no ponto**, foi sucedido pelo art. 35, na redação atual. Caso a multa tenha sido aplicada **com** a expedição da NFLD (**multa de ofício**), a base legal era o art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, **sucedido, no ponto, pelo art. 35A;**

- que no caso dos autos, a multa foi aplicada com o respectivo lançamento de ofício do tributo devido. Sendo assim, para se aplicar a retroatividade benigna, deve-se levar em consideração o novo art. 35A, **pois são esses dois dispositivos que regulam a situação dos auto;**

- que, contudo, o acórdão recorrido mandou analisar a aplicação da retroatividade benigna em relação à nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, mesmo estando esse dispositivo a regular situação absolutamente distinta da dos autos, em que houve lançamento de ofício;

- 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, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela nova legislação;

- que nesse contexto, impende considerar que a Lei nº 11.941/2009, ao mesmo tempo em que alterou a redação do art. 35, introduziu na Lei nº 8.212/91 o art. 35- A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais, de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais.

- que a redação do art. 35-A é clara quando reza que, efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no **art. 44** da Lei nº 9.430/96.

- que à semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido e não declarou no documento próprio (GFIP) todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, cumpre à fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96;

- que, por outro lado, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/96, ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte incorre na mora e efetua o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício efetuado com esteio no art. 149 do CTN;

- que no lançamento de ofício, 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 moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício, a qual será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário;

- que a incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente, o que não foi o caso);

- que essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão da unificação promovida pela MP n<sup>o</sup> 449/2008, como se percebe pela simples leitura do art. 35-A da Lei n<sup>o</sup> 8.212;

- que diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, considerando-se que não houve no caso a declaração de todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas, nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei n<sup>o</sup> 9.430/96;

- que a multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microsistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei n<sup>o</sup> 9.430/96, aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de ofício;

- que a multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si, e deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art.44 da Lei n<sup>o</sup> 9.430/96, diante da literalidade do art 35;

- que não há como se adotar outro entendimento senão o de que a “**multa de mora**” (na verdade, multa de ofício e de mora) prevista no art. 35 da Lei n<sup>o</sup> 8.212/91, em sua redação anterior, está inserida em sistemática totalmente distinta da “**multa de mora**” prescrita no art. 61 da Lei n<sup>o</sup> 9.430/96;

- que por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade;

- que para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, em que houve lançamento de ofício, a comparação deve ser feita entre o art. 35, em sua redação antiga, e o atual art. 35-A, ambos da Lei n<sup>o</sup> 8.212/91.

- que, portanto, a tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP n<sup>o</sup> 449/2008, que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei n<sup>o</sup> 8.212/91, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente.

- que, na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido, mas sim lançamento de ofício, sendo inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária;

- que, por fim, a Instrução Normativa RFB n<sup>o</sup> 971 de 13/11/2009, estabelece as regras a serem observadas em razão do advento da MP n<sup>o</sup> 449/2008, e estas estão em conformidade com a posição aqui defendida.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria, do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da Procuradoria e do Acórdão de Embargos, em 17/05/2017 (Termo de Abertura de Documento, e-fls. 10.073), a Contribuinte apresentou, em 27/06/2016, (e-fls. 10.145 a 10.150), as contrarrazões de e-fls. 10.151 a 10.162), nas quais aduz, em síntese:

- que o apelo da PFN mostra-se impertinente *in casu*, eis que, tanto os acórdãos eleitos como paradigmas, como a própria fundamentação do RESP não apresentam divergência apta ao seu conhecimento;

- que sobre a PLR a PFN alega que, uma vez verificada a existência de pagamentos efetuados em periodicidade inferior àquela prevista na Lei nº 10.101/00, deveria ser mantida a autuação com relação a todas as parcelas pagas ao(s) respectivo(s) beneficiário(s) por descumprimento da regra de periodicidade definida em Lei, ao contrário do que entendeu o v. Acórdão Recorrido, ao concluir que somente deve ser mantida a autuação sobre os pagamentos que excederam o limite legal.

- que para fundamentar o seu apelo, aponta como paradigma o v. acórdão 2401-01.619, que em nada se assemelha com a hipótese discutida nos autos do presente PA;

- que conforme se verifica do v. acórdão nº 2401-01.619, de 10/02/11, apontado como paradigma pela PFN, não foi objeto de debate e nem mesmo foi alegado, pelo contribuinte naquele feito que parcelas pagas a título de PLR dentro dos limites da periodicidade estabelecida pela Lei nº 10.101/00 deveriam ser excluídas da autuação;

- que, de fato, neste aspecto, a análise do acórdão nº 2401-01.619 é esclarecedora, principalmente, na parte em que o Relator resume os argumentos contidos no recurso voluntário ali julgado.

- que, portanto, apesar de tratar da matéria periodicidade de pagamento de PLR estabelecida pela Lei nº 10.101/00, o v. acórdão nº 2401-0119, apontado pela PFN como paradigma, não se presta a demonstrar qualquer divergência em relação ao v. Acórdão Recorrido, tendo em vista que, naquele julgado, o que se discutiu foi a possibilidade de afastar a regra da periodicidade mínima em razão de insuficiência de caixa da empresa, o que motivou o pagamento da PLR, em mais de uma parcela por semestre, não havendo qualquer interpretação ou referência quanto à parcela paga dentro dos limites da periodicidade mínima prevista pela Lei nº 10.101/00;

- que essa circunstância, somada ao fato de que da leitura do v. acórdão nº 2401-01.619 não se consegue inferir que a autuação alcançou, também, a parcela de PLR paga dentro dos limites da periodicidade prevista pela Lei nº 10.101/00, torna-se imprestável à função de paradigma *in casu*.

- que assim, não havendo similitude fática e dissídio entre os julgados na matéria vergastada, mostra-se inócuo o apelo da D. PFN e, por certo, descabido;

- que decorre disso a falta de interesse recursal da D. PGFN em seu RESP, dado que com base no pretense paradigma colacionado, não se pode afirmar que o presente caso teria sido julgado desfavoravelmente à ora Recorrida na matéria de periodicidade mínima, pois a C. Turma julgadora que prolatou o v. acórdão nº 2401-01.619 não analisou e não se pronunciou sobre as parcelas enquadradas na regra legal;

- que nem se diga que o paradigma seria aplicável como "negação geral" na matéria, como se fosse um julgado "coringa." em favor do Fisco, pois se sabe que tanto a identidade fática como o dissídio jurisprudencial reclamam a análise de fatos similares e entendimentos díspares que proporcionem uma "aderência" entre os casos.

- que para ser um verdadeiro e apropriado paradigma ao presente caso, o v. acórdão nº 2401-01.619 teria de analisar e manter a autuação na matéria de periodicidade mínima sobre parcelas tidas por enquadradas na regra legal, isto é, afastando, justamente, o entendimento prevalecente no v. Acórdão Recorrido no sentido do descabimento da autuação sobre tais parcelas (e não sobre a totalidade da PLR paga).

- que se não há aderência entre os julgados e se o resultado alcançado no paradigma não alteraria o v. Acórdão Recorrido, afigura-se carente de interesse recursal a irresignação fazendária, o que impede o seu conhecimento.

- que, no mérito o recurso deve ser desprovido, pelos fundamentos contidos no v. acórdão *a quo* e no próprio Recurso Voluntário.

- que não merece prosperar o apelo da D. PFN quanto à questão da periodicidade, dado que o entendimento manifestado pelo v. acórdão *a quo* nessa matéria, está correto e coerente com a jurisprudência majoritária deste C. CARF;

- que, quanto à retroatividade benigna, o entendimento da D. PFN não merece prosperar, eis que defende a comparação de multas de natureza totalmente distintas (i.e., multa de mora, com multa de ofício), o que não é admitido pelo ordenamento jurídico;

- que o exame da retroatividade benigna deve adstringir-se ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal ou acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na legislação atual, pelo descumprimento da mesma obrigação, não havendo que se confundir multas de diferentes naturezas e aplicações.

- que a antiga redação da Lei nº 8.212/91 previa a aplicação de multa de mora nos lançamentos de contribuições previdenciárias, penalidade esta que era majorada no curso do procedimento administrativo fiscal e poderia chegar até o montante de 50% do principal, a partir do 15] dia após a notificação de decisão do extinto Conselho de Recursos da Previdência Social (e até 100% caso o crédito tributário fosse ajuizado);

- que a MP nº 449 /08 extinguiu esta multa de mora escalonável a 100% do valor do crédito tributário e, conferindo nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91, determinou a aplicação de multa de mora nos termos do art. 61, da Lei nº 9.430/96, isto é, 0,33% ao dia, limitada a 20%, e para os lançamentos de contribuições previdenciárias efetuados a partir da edição da MP nº 449/08, estatuiu-se a aplicação da multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96;

- que antes da edição da MP nº 449/08, sequer havia previsão a imposição de multa de ofício no lançamento de contribuições previdenciárias;

- que a multa aplicável era a multa de mora prevista na antiga redação do art. 35 da lei nº 8.212/91;

- que não se pode admitir que, na aferição da penalidade mais benéfica, compare-se a multa de mora com uma espécie de penalidade (de ofício) sequer aplicável aos lançamentos ocorridos antes da edição da MP nº 449 /08

- que deve prevalecer o entendimento manifestado pela Turma a quo a respeito do cabimento da retroatividade benigna, consignado no voto vencido do v. acórdão recorrido

- que sob a égide da sistemática atualizada pela MP nº 449/08, a multa moratória passou a ser inexistente de acordo com o regime do procedimento de ofício, porém, conforme destacado pelo I. Relator do acórdão recorrido, em homenagem ao princípio da eficiência, é mantida a aplicação da multa de mora limitada a 20%, nos termos da nova redação dada ao art.35, da Lei nº 8.212/91;

- que a entrega de GFIP com omissões/incorreções, era punida à época dos fatos geradores objeto dos lançamentos ora impugnados, por meio do quanto disposto no artigo 32, §5º, da Lei nº 8.212/91;

- que com o advento da Medida Provisória nº 449/08, a mesma falta passou a ser punida pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, mediante a cominação de multa de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações omissas ou incorretas;

- que deve ser mantido o v. acórdão recorrido na parte em determina a aplicação da multa de mora limitada a 20% (art. 35 da Lei nº 8,212/91, c/c art. 61, da Lei nº 9.430/96), por sua consonância com a jurisprudência deste C. Conselho;

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente. Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, diante das contrarrazões aduzidas pela Contribuinte, examino detidamente a matéria.

Aduz a contribuinte, em síntese, que no acórdão paradigma nº 2401-01.619 não foi discutido se parcelas pagas a título de PLR dentro dos limites da periodicidade estabelecida pela Lei nº 10.101/00 deveriam ser excluídas da autuação; que o que se discutiu no paradigma foi a possibilidade de se afastar a regra da periodicidade mínima em razão de insuficiência de caixa da empresa, o que teria motivado o pagamento em mais de duas parcelas; que não se consegue inferir que no caso do paradigma o lançamento alcançou também as parcelas pagas dentro dos limites da periodicidade; que não haveria similitude fática entre os julgados; que, portanto o acórdão paradigma não se presta a demonstrar divergência em relação ao acórdão recorrido e a Fazenda Nacional não teria interesse em agir.

Pois bem, é fato que no acórdão recorrido, embora a autuação tenha inicialmente, lançado a contribuição sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR, manteve a autuação apenas em relação às parcelas pagas após a segunda parcela, admitindo a isenção relativamente às duas parcelas anteriores, conforme se extrai do seguinte excerto do voto condutor do julgado (voto vencido)

*Por fim, apontou o Fisco que houve pagamentos de PLR em 2006 em periodicidade inferior àquela prevista no § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/00, o qual determina, objetivamente, que é proibido o pagamento de antecipação ou distribuição de*

*participação nos lucros ou resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

*Dessa forma, entendo que os pagamentos efetuados a título de PLR após a segunda parcela contrariam o disposto na Lei nº 10.101/00 e, portanto, ficam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária. Nesse sentido o Acórdão nº 2402-002.861:*

Já no paradigma, em que houve pagamento do PLR em 06 parcelas, a conclusão do julgado foi pela manutenção da exigência em decorrência do descumprimento da regra estabelecida na Lei nº 10.101/2000. Confira-se:

*A recorrente também se insurge contra a tributação da verba denominada Participação nos Lucros e Resultados - PLR. A mesma, ainda que afirma que pagou essa rubrica em seis parcelas no ano de 2002, alega que esse procedimento não foi questionado pelo Sindicato, além do que ocorreu apenas nesse exercício.*

E mais adiante:

*A única conclusão possível é a de que, tendo o pagamento em desrespeito à Lei nº 10.101/2000, a verba deve ser considerada salário de contribuição, tendo o Fisco demonstrado acerto em seu proceder.*

Resta claro, portanto, que em situações similares: pagamento de PLR em mais de duas parcelas, os julgados recorrido e paradigma ofereceram soluções distintas. O primeiro, manteve a autuação apenas quanto às parcelas excedente, afastando-a em relação às duas primeiras parcelas; o segundo, manteve a autuação em relação à totalidade do lançamento, por violação à regra da Lei nº 10.101/2000.

Também não procede a alegação da Contribuinte de ausência de similitude fática. A circunstância alegada no acórdão paradigma de que o pagamento parcelado do PLR se deu por indisponibilidade de caixa é irrelevante, pois não se discute o motivo pelo qual a empresa descumpriu a regra da Lei nº 10.101/2000, mas o seu efetivo descumprimento.

Resta, portanto, configurado o dissídio jurisprudencial, e, tendo sido atendidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Quanto ao mérito, relativamente ao PLR, a matéria devolvida a este Colegiado refere-se aos pagamentos a título de PLR, pagos em mais de duas parcelas anuais, correspondentes aos pagamentos realizados após a segunda parcela. Entendeu o acórdão recorrido que apenas estas ficariam sujeitas à incidência do imposto, mantendo-se a isenção relativamente às duas primeiras parcelas pagas. Esta posição está bem resumida na ementa do julgado sobre o ponto:

*PLR. PAGAMENTO DE PARCELA FORA DO PERÍODO PREVISTO EM LEI.*

*O § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101 determina que é proibido o pagamento de antecipação ou distribuição de participação nos lucros ou resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

*Os pagamento efetuados a título de PLR após a segunda parcela contrariam o disposto na Lei nº 10.101/00 e, portanto, ficam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.*

Sustenta a Fazenda Nacional, por sua vez, que, configurado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre ou em mais de duas parcelas anuais, cumulativamente, os valores pagos nessas condições não se enquadram na exigência prevista em lei, incidindo sobre elas, na totalidade, as contribuições sociais previdenciárias.

É como penso.

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.

O acórdão recorrido, todavia, entendeu que somente as parcelas excedentes devem ser tributadas. Tal posicionamento, todavia, *data venia*, desafia a lógica mais elementar. É que se houve pagamentos em mais de duas parcelas e em periodicidade inferior a um semestre, todos os pagamentos foram feitos em desacordo com essa regra e não apenas os dois últimos.

Nesse sentido, inclusive, já se pronunciou o Tribunal Regional FEeral 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 Nº 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 descaracteriza 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. 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. 3ª, 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.

Quanto à Matéria "b" - **multa aplicável e retroatividade benigna (item III “c” do dispositivo do acórdão recorrido)** - 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 multas 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 estaríamos 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.*

*Cumprе 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.*

Por fim, registre-se que essa posição, em razão da reiterada jurisprudência no sentido acima defendido foi recentemente convertida em Súmula. Trata-se da Súmula CARF nº 119, com o seguinte enunciado:

*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.  
(Súmula CARF nº 119)*

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.

Em conclusão, dou provimento ao recurso neste ponto para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, assim como lançado.

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

*(Assinado digitalmente)*  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator