



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

Processo nº 19515.004356/2010-21
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.213 – 2ª Turma
Sessão de 28 de novembro de 2017
Matéria CS SOBRE PLR E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ACUMENT BRASIL SISTEMAS DE FIXAÇÃO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. VINCULAÇÃO. RESULTADO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL CONEXA.

A procedência dos Autos de Infração de Obrigações Acessórias conexos está diretamente ligado a procedência dos Autos de Infração de Obrigações Principais que lhe deram origem, não competindo a reapreciação de questões de mérito já apreciadas nos processos principais.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. PERIODICIDADE SEMESTRAL.

É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos.

O pagamento de PLR fora dos limites temporais atribui natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou resultados.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe deu provimento parcial. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada).

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.308.880-9, lavrado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, no valor total de R\$ 171.814,80 (cento e setenta e um mil, oitocentos e quatorze reais, oitenta centavos), por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, de fls. 15, a empresa apresentou as GFIP's (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) nas competências 01/2006, 02/2006, 03/2006, 06/2006, 07/2006, e 12/2006, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações recebidas a título de Participação nos Lucros ou resultados (PLR) em desacordo com a legislação vigente e sobre o auxílio alimentação fornecido em inscrição no Programa de Alimentação do trabalhador (PAT).

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, a empresa não lançou em GFIP, para o CNPJ 61.526.836/000119, nas competências 01 a 12/2006, os valores relativos a alguns segurados empregados que constam em suas folhas de pagamento nesse mesmo período, embora tenha efetuado os recolhimentos previdenciários devidos; omitiu valores pagos a título de PLR - Participação nos Lucros e Resultados, para os CNP - final 0001 (período 01 a 03/2006, 07/2006, 08/2006 e 12/2006), final 0004 (01 a 05/2006, 07/2006 e 12/2006) e final 0008 (01 e 05/2006), valores estes considerados pela fiscalização como base de cálculo para a Previdência Social, por não estarem de acordo com as normas legais (para este tópico, não houve recolhimento previdenciário por parte da empresa); deixou de lançar valores pagos a título de "Cesta Básica" e "Restaurante", arbitrados pela fiscalização como base de cálculo previdenciária, tendo em vista a não adesão da empresa ao PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador - período 01 a 12/2006 (valores não recolhidos pela mesma); deixou de lançar importâncias pagas a contribuintes individuais – Alfredo Gunther Fuchs, Renato Alencar Dias e Caleb Latskgal Ângelo, na condição de "autônomos" para o período de 01 a 09/2006, 11/2006 e 12/2006. Estes valores não foram recolhidos pela empresa.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 18/10/2012, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2301-003.156** (fls. 180/214), com o seguinte resultado: *“Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso*

seja mais benéfico à Recorrente; b) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento parcial para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do voto do(a) Relator(a); c) em dar provimento parcial ao recurso, para afastar do lançamento os pagamentos a título de PLR referentes a empregados que receberam somente até duas parcelas anuais, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que deu provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento parcial ao recurso, para afastar do lançamento as duas primeiras parcelas pagas a título de PLR para aqueles empregados que receberam mais de duas parcelas, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que deu provimento ao recurso nesta questão; I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, para excluir do cálculo da multa os valores referentes a auxílio alimentação sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes. Sustentação oral: Luiz Felipe de Alencar Melo Minidouro. OAB: 292.531/SP”. O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

NULIDADE.CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Incabível a arguição de nulidade do lançamento de ofício quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Quando presentes a completa descrição dos fatos e o enquadramento legal, mesmo que sucintos, de modo a atender integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. IMUNIDADE QUANTO À INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA REMUNERAÇÃO. FINALIDADES DA LEI REGULADORA.

O benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados tem natureza de imunidade quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração. A lei reguladora da imunidade tem como finalidades contribuir para o combate à fraude contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Sem o preenchimento dos requisitos legais, não há como reconhecer o benefício fiscal.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTOS LIMITADOS A ATÉ DUAS PARCELAS ANUAIS.

Por força do dispositivo do art. 3º, §2º da Lei 10.101/2000, os pagamentos a título de PLR que foram posteriores à segunda parcela anual devem ser incluídos na base de cálculo da

contribuição, tendo em vista que não obedecem ao requisito legal para desfrutar da mencionada isenção.

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO COM REQUISITOS NO INTERESSE DA SAÚDE DO TRABALHADOR. ACATAMENTO DE PARECER DA PGFN EM HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.

A alimentação fornecida pelo empregador tem natureza salarial e está no campo da incidência da contribuição previdenciária, mas goza de isenção segundo o requisito legal. O requisito de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) atende à proporcionalidade, pois objetiva proteger a saúde do trabalhador e não representa óbice excessivamente gravoso para a empresa. Sem obediência a tal requisito legal não haveria como reconhecer o direito à isenção. Porém, considerando a existência do Parecer PGFN 2.117/2011 associado aos efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002, concluímos, em homenagem ao princípio da eficiência e para evitar a edição de ato administrativo sem finalidade, que não pode prevalecer a inclusão do benefício na base de cálculo da contribuição apenas motivada pela inexistência de inscrição no PAT.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. AFASTAMENTO.

Sem que haja a configuração nos autos dos requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN, não pode prevalecer a responsabilização dos sócios.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP e o regime vigente à data do fato gerador aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 29/01/2013 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 1º/02/2013, Recurso Especial (fls. 215/244). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação aos seguintes aspectos: a) incidência de contribuição previdenciária sobre PLR; e b) retroatividade benigna - Obrigação Acessória.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 11/03/2016 (fls. 294/303).

O recorrente traz, em relação ao item “a” - incidência de contribuição previdenciária sobre PLR, os normativos que interessam ao deslinde dos fatos, quais sejam:

Constituição Federal de 1988:

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

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

Lei nº 8.212/1991:

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

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

(...)

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

(...)

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

Lei nº 10.101/2000:

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.

- Salienta que, atento às regras transcritas acima, cumpre voltar a atenção para os dados constantes dos autos, a fim de analisar se o contribuinte atendeu a todas as exigências legais, podendo exercer o direito de excluir do salário-de-contribuição a verba que denomina como “*participação nos lucros*”; e o que se verifica é que a empresa efetuou o pagamento nos lucros ou resultados da empresa em meses sequenciais ou em intervalos menores do que um semestre civil, ficando incontroverso que o pagamento nos lucros ou resultados foi feito sem observar a periodicidade exigida no artigo 3º da lei nº 10.101/00, ou seja, em periodicidade incompatível com a natureza dos pagamentos de PLR, que são condicionados ao alcance das metas fixadas no acordo celebrado, metas essas que deverão ser atingidas ao final do período fixado.
- Ressalta que os instrumentos de negociação e previsão de direitos, nunca podem alterar a disciplina que a lei previamente traz em relação a um determinado instituto; o conhecimento da lei, inescusável que é, contorna a atividade tanto do empregador quanto dos trabalhadores, de modo que se os mesmos quiserem estipular a “*Participação nos Lucros e Resultados*” da empresa, não tributável, devem estipular condições que se afinem aos postulados da lei, no caso, a Lei nº 10.101/00; além do que os acordos coletivos não integram a legislação tributária.
- Esclarece que a razão de ser da norma quanto à periodicidade para o pagamento da referida participação/PLR é devido a uma possível queda de arrecadação nos cofres públicos, uma vez que se não houvesse tal imposição, uma empresa poderia, por meio de PLR, reduzir gradativamente a parcela fixa paga mensalmente aos funcionários e aumentar a parcela variável (que é isenta de encargos sociais e previdenciários, além do que pode ser deduzida do imposto de renda), causando assim uma redução considerável na arrecadação de impostos; e por isso, a regra quanto à periodicidade dos pagamentos merece especial atenção do fisco previdenciário, haja vista a concessão de favor fiscal ao contribuinte em detrimento da arrecadação para custeio de benefícios previdenciários, devendo ser interpretada literalmente, a teor do artigo 111 do CTN.

- Afirma que os parâmetros estabelecidos em lei, para caracterização da natureza dos pagamentos efetuados são bastante razoáveis, tendo como escopo evitar as fraudes, o que só poderia ser conseguido através da regulamentação através de lei ordinária, a qual em última instância visa apenas garantir o cumprimento dos mandamentos constitucionais.
- Enfatiza que, quanto à incidência somente sobre as parcelas excedentes a duas por ano civil, este entendimento não pode prevalecer sob pena de se conferir validade individualizando pagamentos que no seu contexto geral foram realizados em desconformidade com a Lei específica; assim não se pode dizer que a Lei nº 10.101 não fez previsão do tipo tributário para incidência de contribuição previdenciária, não havendo sanção para o parcelamento do PLR em mais de duas vezes no ano civil ou mesmo o pagamento das parcelas em periodicidade inferior a um semestre civil, pois, para a incidência de contribuições previdenciárias a este título, basta o descumprimento dos dispositivos da lei específica, conforme o disposto no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91.
- Conclui, portanto, que descumprida a legislação específica (Lei nº 10.101/2001), não se enquadra o caso no disposto no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, devendo aí incidir a contribuição previdenciária sobre todos os valores pagos a título de PLR pelo empregador.
- Em relação ao item “b” - retroatividade benigna - obrigação acessória, o recorrente requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei n.8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº **2301-003.156**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 24/08/2016, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 294. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

Primeiramente, importante destacar que trata-se de obrigação acessória, cujo resultado da procedência da multa sobre os fatos geradores, encontra-se diretamente ligado ao resultado dos processos conexos de obrigação principal: 19515.004358/2010-10, 19515.004359/2010-64 e 19515.004360/2010-99, em julgamento nesta mesma sessão de julgamento. Transcrevo a seguir, a íntegra da decisão proferida naqueles autos e aqui aplicável para determinar a procedência da obrigação acessória conexa.

Periodicidade do Pagamento da PLR

Com relação à questão da periodicidade do pagamento, o Acórdão Recorrido decidiu da seguinte forma:

*Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO** de modo a: (a) afastar do lançamento os pagamentos a título de PLR referentes a empregados que receberam somente até duas parcelas anuais; (b) afastar do lançamento as duas primeiras parcelas pagas a título de PLR para aqueles empregados que receberam mais de duas parcelas...;*

Em que pese o entendimento do voto vencedor da decisão ora recorrida, de que apenas os pagamentos específicos, que ultrapassagem o interstício temporal determinado em lei, é que deveriam ser considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária, tenho outro entendimento.

Com efeito, a legislação trata da questão da temporalidade do pagamento da PLR no âmbito da sua natureza NÃO SALARIAL. Para comprovação disso, basta vermos que o dispositivo que trata da temporalidade do pagamento é um parágrafo do artigo que trata da natureza da verba. Para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o citado dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos geradores.

Lei nº 10.101, de 2000

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

(...)

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

Repara-se da leitura acima, que não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em maior periodicidade do que aquela definida em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR.

No caso, o contribuinte alega que, em regra, não pagou ao mesmo empregado parcelas com intervalo inferior a seis meses. Além disso, considera a periodicidade do pagamento um aspecto meramente formal.

Pois bem, é clara na legislação a vedação ao pagamento, inclusive antecipação, em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) semestre civil. No entanto, o contribuinte fez pagamentos em meses sequenciais e de valores significativos, levando a concluir que não se tratava de mera diferença surgida de eventual equívoco.

Na matriz, por exemplo, o contribuinte efetuou pagamentos nos meses 01, 02, 03, 07, 08 e 12/2006.

Em que pese o contribuinte alegar que, "em regra", não pagou ao mesmo empregado parcelas com intervalo inferior a seis meses, o fato é que não caberia à administração cotejar entre os diversos pagamentos efetuados, para cada empregado, aquilo que foi pago a cada um deles, decidindo de forma discricionária qual dos pagamentos deveria ser mantido para caracterizar o cumprimento do dispositivo legal, conforme determina o Acórdão Recorrido.

Assevere-se que a decisão de primeira instância apontou, por amostragem, que houve mais de dois pagamentos a um mesmo empregado, demonstrando o descumprimento da regra estabelecida no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2001.

A empresa, para obedecer os ditames legais, e valer-se da exclusão, deve adequar seus planos, nos mais diversos exercícios de forma a que não haja pagamento ou distribuição acima dos limites legais, quais sejam, duas vezes no ano e uma vez por semestre, regra vigente à época dos fatos geradores.

Como a lei 10.101/2000 não admite o pagamento de PLR mais duas vezes no ano, ou com periodicidade inferior a um semestre civil, entendo que os dois prazos são cumulativos e não uma opção. Assim, ao pagar PLR em desconformidade com a lei, em relação a periodicidade, passam os valores distribuídos em sua totalidade a compor o conceito de salário de contribuição.

Destaca-se, ainda, outro ponto que atribui fragilidade à tese do Acórdão Recorrido: como seria possível, objetivamente, escolher qual a parcela que seria excluída? A ausência de qualquer previsão legal a respeito, associada a subjetividade atribuída pelo relator fragiliza, ainda mais, a referida tese. Ademais, a lei 10.101/2000 descreve uma expressa vedação, cujo descumprimento implica desnaturar todo o PLR atribuído, razão pela qual deve ser tributada a totalidade das rubricas.

Cito julgados do TST e TRF que corroboram referida argumentação de que, em havendo descumprimento da periodicidade estabelecida na lei 10.101/2000, todo o PLR encontra-se desnaturado:

TRF-1 - APELAÇÃO CÍVEL AC 31295 MG 2002.38.00.031295-1 (TRF-1)

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.

[...]

TST - RECURSO DE REVISTA RR 15477420125010431 (TST)

Data de publicação: 24/04/2015

Ementa:RECURSO DE REVISTA. **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO** MENSAL. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA. INTEGRAÇÃO EM OUTRAS PARCELAS.

O art. 3.º, § 2.º, da Lei n.º 10.101 /2000, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 12.832 /2013, veda o **pagamento** da **Participação nos Lucros e Resultados** (PLR), em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil. Infere-se da regulamentação promovida pela Lei n.º 10.101 /2000, ao art. 7.º, XI, da Constituição Federal, que se buscou evitar que a PLR passasse a ser paga como complemento ao salário mensal e acabasse substituindo parte da remuneração, conforme expressamente proibido no caput do referido art. 3.º. Tem-se, assim, que referida regra objetivou, também, dificultar a transformação de salário em PLR com o fito de diminuir artificialmente os encargos decorrentes da relação de emprego. Ademais, a eventualidade do **pagamento** da PLR, conforme expressamente previsto na lei, permite diferenciá-la de parcelas salariais, afastando a possibilidade de sua incorporação, uma vez que a natureza salarial de uma parcela pressupõe periodicidade, uniformidade e habitualidade no seu **pagamento**. Desse modo, considerando que a lei repele o **pagamento** mensal da referida parcela, ainda que o nosso ordenamento jurídico disponha que o pactuado em acordo faz lei entre as partes, por injunção do art. 7.º, XXVI, da Constituição Federal, não há como reconhecer acordos e convenções coletivas que contrariem a legislação em vigor. No caso dos autos, as partes acordantes desviaram-se dos objetivos e da

finalidade da lei, ao autorizar o pagamento mensal da participação nos resultados, devendo ser reputado inválido o ajuste coletivo, que não pode subsistir aos termos da legislação em vigor, razão pela qual deve ser mantido o reconhecimento da natureza salarial da parcela mensalmente paga e sua integração na base de cálculos de outras verbas salariais, conforme decidido no Regional de origem. Recurso de Revista.

Por esse motivo, entendo que pagamentos a título de participação nos lucros sem respeito à periodicidade mínima legalmente estabelecida, desconfiguram o programa e, portanto, todas as verbas pagas a título de PLR devem compor o salário de contribuição, razão pela qual deve ser dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nessa questão.

Aplicação da multa - retroatividade benigna

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei n.º 8.212/91, entendo que razão assiste ao recorrente.

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei n.º 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que 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, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão n.º 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

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.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. 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 MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória 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, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime 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.

Neste passo, 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. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

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.

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

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para manter a multa sobre a totalidade dos fatos geradores de PLR, bem como para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.