



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

**Processo n°** 10283.720037/2012-24  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9202-003.838 – 2ª Turma**  
**Sessão de** 09 de março de 2016  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** AMAZONAS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A e FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AMAZONAS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A e FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. FALTA DE INTERESSE.

Somente deve ser conhecido o Recurso especial quanto à matéria cujo deslinde possa alterar a decisão recorrida.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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, cabível a aplicação retroativa do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que se trata, neste dispositivo, de penalidade única combinando as duas condutas.

Recurso especial do Contribuinte não conhecido e da Fazenda Nacional provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra.

Por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 17/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

## **Relatório**

Trata o presente processo de auto de infração, às e-fls. 130, 181, 187, 222 e 224, com relatório fiscal às e-fls. 287 a 327, relativo às Contribuições Previdenciárias da empresa, parte patronal, incidentes sobre remunerações pagas a contribuintes individuais, referente a serviço de segurados empregados e contribuintes individuais, para as competências 01/2007 a 12/2007. O lançamento foi consolidado em 10/02/2012, com ciência à contribuinte em 13/02/2012.

Em sua impugnação, às e-fls. 448 a 465, a empresa, uma sociedade por ações e subsidiária da ELETROBRAS, sociedade de economia mista com controle acionário da União, contestou o auto de infração. A 5ª Turma da DRJ/BEL considerou improcedente a impugnação, por unanimidade, conforme disposto no acórdão nº 01-26.422 de 31/05/2013, às e-fls. 743 a 759, mantendo a integralidade do crédito lançado.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 774 a 795, no qual traz argumentos atinentes a quatro pontos de discussão: exigência de contribuições sobre participação dos empregados nos resultados por descumprimento de regra administrativa; exigência de contribuições previdenciárias sobre participação dos diretores nos resultados, sendo eles também trabalhadores; incidência de contribuição previdenciária sobre valores de indenização compensatória aos segurados empregados por redução do percentual

dos adicionais por horas extras; exigência de contribuição previdenciária sobre auxílio-educação.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 18/02/2014, pelo acórdão 2402-003.929, às e-fls. 1326 a 1361, que tem a seguinte ementa:

***1) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:***

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPRESAS ESTATAIS. NECESSIDADE DE OBSERVAR DIRETRIZES ESPECÍFICAS FIXADAS PELO PODER EXECUTIVO. PREJUÍZO ACUMULADO QUE IMPEDE O DESFRUTE DA IMUNIDADE. DIRETRIZ MINISTERIAL QUE SUPRE A EXIGÊNCIA LEGAL.*

*O art. 5º da Lei 11.101/2000 exige que o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados das Estatais obedeça diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo. A resolução 10/1995 em seu art. 3º, inciso III, estabeleceu que as empresas estatais estão impedidas de distribuir lucros a seus empregados se tiver registrado prejuízos de períodos anteriores, ainda não totalmente amortizados por resultados posteriores.*

*A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.*

*REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e DA LEI 6.404/76. DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.*

*Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.*

*Além disso, quando a verba paga aos diretores estatutários não empregados (contribuintes individuais) foi concedida em desacordo com a Lei 6.404/1976, possui natureza remuneratória e, por consequência, tais valores devem integrar o conceito de salário de contribuição.*

*PARCELA COMPENSATÓRIA INDENIZATÓRIA. HORA EXTRA. NÃO CONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR.*

*Não constitui hipótese de incidência da contribuição previdenciária a verba paga a título de indenização compensatória pela supressão das horas extras, desde que não seja caracterizado como instrumento de incentivo ao trabalho, considerando que o art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91 não o enquadrado como rendimento.*

*BOLSA DE ESTUDOS. CURSOS DE GRADUAÇÃO E PÓSGRADUAÇÃO COM EXTENSÃO A TODOS OS FUNCIONÁRIOS DA RECORRENTE. NÃO INCIDÊNCIA.*

*A concessão de bolsas de estudos a empregados, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que extensivo a todos, insere-se na norma de não incidência. Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de auxílio-educação (bolsa de estudos) aos segurados empregados.*

*MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.*

*O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

***II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:***

***AI Debcad nº 37.359.4097 (CFL 68).***

***OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA.  
DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.***

*Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, contendo informações incorretas ou omissas. GFIP. INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMISSAS. Constitui infração apresentar a empresa GFIP com informações incorretas ou omissas.*

***LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL.  
APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.***

*A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

*Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

O acórdão, por sua vez, teve a seguinte redação:

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para exclusão dos valores relativos à indenização compensatória e auxílio-educação incluídos nos levantamentos de parte patronal e empregados e seus reflexos, vencidos os conselheiros Lourenço Ferreira do Prado e Thiago Tabora Simões, que votaram pela exclusão, inclusive, da participação nos lucros e resultados pagos aos empregados. Quanto à multa de ofício, por unanimidade de votos, que seja aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, caso mais benéfica. Quanto às multas relativas à GFIP, por maioria de votos, em dar provimento parcial para exclusão dos valores relativos à indenização compensatória e auxílio-educação, vencidos os conselheiros Lourenço Ferreira do Prado e Thiago Tabora Simões, que votaram pela exclusão, inclusive, da participação nos lucros e resultados pagos aos empregados; e, após, por unanimidade de votos, para adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.*

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência - RE, às e-fls. 1363 a 1374, em 14/04/2014, entendendo que o acórdão recorrido merece ser reformado. Tal entendimento seria suportado pelos acórdãos paradigmas: 2401-002.453 e 9202-02.086.

Em suma, a Fazenda defende a manutenção do lançamento das multas nos moldes realizados na autuação fiscal.

*Afirma que com o advento da MP nº 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91.*

E prosegue:

*Trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionado a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.*

*O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida.*

(...)

*Por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35A da Lei nº 8.212/91.*

Por fim, salienta ainda que, com base na IN RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009, relativamente aos fatos ocorridos até 30/11/2008, época dos fatos geradores em análise, há que se comparar:

- a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212 de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941 de 2009, com as aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da mesma lei, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; com
- b) a multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, acrescido pela Lei nº 11.941 de 2009.

Pelas razões expostas, o Procurador pleiteou o provimento do RE para que se reforme o acórdão recorrido o acórdão recorrido.

O Presidente da 4ª Câmara da Segunda seção de Julgamento do CARF, em 14/07/2014, através do Despacho nº 2400-527/2014, às e-fls. 1377 a 1380, deu seguimento ao RE por entender preenchidos os requisitos legais para sua admissibilidade.

Cientificada do resultado do julgamento de seu recurso voluntário e do prosseguimento do RE da Fazenda em 20/08/2014 (e-fl. 1385), a contribuinte interpôs recurso especial de divergência em 27/08/2014, às e-fls. 1387 a 1485.

Naquele RE a contribuinte trata de dois pontos de divergência. No primeiro, volta a combater a exigência de contribuições relativas à remunerações por ela pagas a seus segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados (PLR) no ano de 2007. Volta a argumentar aqui que a validade da PLR não tributável tinha fulcro no resultado consolidado do Grupo Eletrobrás e não apenas das empresas componentes, individualmente. Salienta a existência de novo documento que suportaria seu entendimento, afastando o argumento da fiscalização. Apresentou como paradigmas para essa questão os acórdãos nº 2301-002.771 da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, prolatado em 15/05/2012 e nº 23002-003.042, proferido em 18/03/2014, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da mesma Seção.

Como segunda divergência, a recorrente enfrenta a incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR dos diretores, esgrimindo os acórdãos 2301-02.491, prolatado em 18/01/2012, pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento e nº 2403-002.336, proferido em 19/11/2013, pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da mesma Seção. Argumenta que nem a Lei nº 10.101/200 nem o art. 28, § 9º, da Lei nº 8.112/1991 fazem qualquer ressalva que permita diferenciar a remuneração de PLR dos diretores daquela dos empregados; ambos seriam trabalhadores.

Por fim, relativamente a aplicação das multas, a recorrente, expressamente, à e-fl. 1400, entende como correta a posição da Fazenda Nacional em seu recurso especial, pleiteando igualmente a reforma do acórdão nesse ponto, ressaltando a garantia que o somatório das multas em qualquer estágio da cobrança não exceda 75%.

O Presidente da 4ª Câmara da Segunda seção de Julgamento do CARF, em 09/12/2014, agora através do Despacho nº 2400-999/2014, às e-fls. 1480 a 1485, apreciou o RE.

Na análise da primeira divergência, negou seguimento ao recurso, por não vislumbrar similitude fática entre o recorrido e o acórdão paradigmático, haja vista eles terem contextos distintos de aplicação e, relativamente ao segundo paradigma, não houve demonstração analítica dos pontos de divergência.

Relativamente à segunda divergência apontada, foi dado seguimento ao RE.

Através do Despacho nº 2400 – 0003R/2015, à e-fl. 1486, em 17/03/2015, o Presidente da CSRF decidiu manter totalmente o despacho acima, que denegou a primeira divergência arguida.

Em 07/04/2015, a Procuradoria da Fazenda apresentou contrarrazões à divergência da contribuinte a qual foi dada prosseguimento, às e-fls. 1488 a 1496.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

### RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, deles conheço.

Início meu voto pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Alinho-me aqui integralmente ao ilustre voto vencedor da Conselheira-Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, no âmbito do Acórdão 9202-003.039, proferido por esta mesma 2ª. Turma na sessão de 12 de fevereiro de 2014 e que sentenciar:

*“Resta perquirir se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa, a teor do art. 106, II, do CTN. Para tanto, porém, é necessário que se estabeleça a exata correlação entre as multas anteriormente previstas e aquelas estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 2009, a ver se efetivamente seria o caso, e em que condições aplicar-se-ia a retroatividade benigna.*

*Destarte, a despeito das alegações da Contribuinte, em sede de contrarrazões, resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício, envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, como ocorreu no presente caso, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.”*

A partir do acima disposto, entendo, novamente em linha com a conclusão da relatora no âmbito do Acórdão acima, que em situações como a do presente feito, deva-se comparar, para fins de apuração da situação mais benéfica para a Contribuinte: a) a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 com b) a soma das duas multas, aplicadas na NFLD e no Auto de Infração correspondente, respectivamente determinadas na forma dos arts. 35, inciso II e 32, inciso IV, ambos da antiga redação da Lei nº 8.212, de 1991 (antes da alteração trazida pela Lei nº 11.941, de 2009) e igualmente possuidoras de natureza de *multa de ofício*. Aliás, esta é a disposição do art. 476-A da IN RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009, com a redação dada pela IN RFB 1.027 de 22 de abril de 2010.

Portanto, é de se dar provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para que seja aplicada a multa conforme calculada no lançamento.

### **RECURSO DO SUJEITO PASSIVO**

Entendo que, pelo que consta no processo, o recurso não atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele não conheço.

Com efeito, não sendo possível o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados com o benefício do art. 28, § 9º da Lei n. 8212, de 1991, a qualquer dos empregados, conforme decisão do colegiado a quo, para a qual não houve admissibilidade do recurso quanto ao tema, não resta aproveitamento ao recorrente quanto ao pagamento dessa participação a diretores. Em outras palavras, o deslinde dessa questão não terá o condão de alterar a decisão recorrida quanto à matéria.

Portanto, não conheço do recurso.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência do Procurador da Fazenda Nacional e dar-lhe provimento e de não conhecer do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 10283.720037/2012-24  
Acórdão n.º **9202-003.838**

**CSRF-T2**  
Fl. 1.507

---

CÓPIA