



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.725069/2010-71
ACÓRDÃO	9202-011.749 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	9 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/05/2002

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Em consequência disso, em se tratando do descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da Lei nº 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A da mesma lei, acrescido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Sumula CARF 196: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o

que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, e no mérito, dar-lhe provimento para aplicar o disposto na Súmula CARF 196.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Franciso Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (Substituto), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, substituído pelo Conselheiro José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN e Contribuinte em face do Acórdão n.º 2301-005.637 às e-fls.770 a 781, e embargos posteriores. Segue abaixo ementa:

Acórdão n.º 2301-005.637

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. INFORMAÇÕES INEXATAS.

Constitui infração à legislação previdenciária, apresentar a empresa a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

DECADÊNCIA

No caso de lançamento de obrigação acessória a regra decadencial a ser aplicada é a do art. 173, I do CTN, uma vez que não há pagamento parcial de multa por obrigação acessória, de modo que não é aplicável a regra decadencial do no art. 150, § 4º, do CTN ou da Súmula CARF n. 99.

CONEXÃO.

Devem ser julgados em conjunto com o processo principal os processos vinculados por conexão.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (a) não reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário; (b) dar parcial provimento ao recurso voluntário para que seja adequada a base de cálculo de acordo com o decidido nos julgamentos dos recursos relacionados às obrigações principais

O Contribuinte e PGFN tomaram ciência da decisão e apresentaram Recurso Especial tempestivo.

Com relação ao Recurso Especial da PGFN visa à rediscussão de algumas matérias, mas somente foram admitidas as seguintes: PLR – Administradores não empregados e Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR.

PLR – Administradores não empregados

Indica como paradigma o Acórdão n.º 9202-004.347, do qual transcreve a ementa e excerto do voto. A recorrente alega que o Colegiado afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos ou creditados aos administradores não empregados, admitindo que embora tenham vínculos de natureza societária, com relação ao PLR, podem se albergar no que dispõe a Lei n.º 10.101/2000, art. 2º, consoante o que dispõe a Lei n.º 6.404/76, não havendo interpretação restritiva da isenção ou da não incidência das contribuições apenas no que se refere ao pagamento de PLR aos empregados.

O acórdão relacionado como paradigma consta do sítio do CARF e não foi reformado na CSRF até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada. Do exame dos acórdãos recorridos n.º 2301-005.637 e Acórdão de Embargos n.º 2301-006.802 (que mantém hígida a decisão proferida no acórdão primitivo), vê-se que a Turma julgadora se posicionou no sentido de afastar a exigência da contribuição previdenciária sobre a rubrica PLR paga aos administradores não empregados da sociedade

empresária, argumentando que o art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, se refere a empregados, porque para os mesmos há requisitos a serem cumpridos, mas para os trabalhadores não empregados não há.

A seguir colaciona-se trecho do voto vencido no Acórdão n.º 2301-005.637, mas vencedor na matéria, que demonstra este posicionamento:

Voto

[...]

Em primeiro lugar, note-se que o artigo 1º regula a PLR dos trabalhadores, sendo que há trabalhadores empregados e trabalhadores não empregados.

Ademais, o artigo 2º somente se refere a empregados, de modo que há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento para empregados, no entanto, não há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento de PLR para trabalhadores não empregados, dentre os quais se incluem os administradores, de forma que ao tratar expressamente somente dos empregados, a referida lei não trouxe requisitos para o pagamento de PLR para administradores.

[...]

De outro lado, o paradigma acostado tratando de matéria similar, qual seja o pagamento de valores a título de PLR a administradores/diretores não empregados, decidiu que não há que se falar da exclusão de valores da base de cálculo pela aplicação da Lei n.º 10.101/2000 (PLR), porque tal lei apenas é aplicável aos empregados, na forma como disposto no seu art.2º.

Assim, entende o despacho de admissibilidade o que restou demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária frente à similar situação fática.

Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR.

A fim de comprovar a alegada divergência, o Recorrente apresenta como paradigmas os acórdãos n.º 9202-004.307 e 2401-00545 que constam no sítio do CARF e não foram reformados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais até a data da interposição do presente recurso.

Analisando-se os acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se a divergência jurisprudencial suscitada. Do exame do acórdão recorrido, se vê que o Colegiado entendeu que a Lei n.º 10.101/2000, apenas refere que os programas e metas devem ser pactuados previamente, mas não define se é previamente à assinatura do acordo, ou ao pagamento da PLR. Assim, decidiu que os requisitos trazidos pela legislação vigente foram cumpridos, eis que houve um programas de metas anterior ao pagamento da PLR, conforme se observa do voto vencido, mas vencedor na matéria:

“No tocante ao momento do pagamento, destaco que entendo que a questão de fixação das regras para distribuição dos lucros para antes do início do ano que servirá de base pode ser flexibilizada, na medida que deve ser privilegiada a integração entre o capital e o trabalho.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00 somente diz que os programas de metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente, não definindo se é previamente à assinatura do acordo ou do pagamento da PLR.

Ante o exposto, onde o legislador não trouxe distinção, não cabe ao intérprete distinguir, de modo que, ainda que seja entendido que deve ser aplicado o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00, houve cumprimento dos referidos requisitos visto que houve programa de metas anterior ao pagamento da PLR.”

De outro viés, o primeiro paradigma apresentado, Acórdão n.º 9202-004.307, ao se manifestar sobre a formalização dos acordos de PLR disse que devem ser assinados antes de iniciar período a que se referem, a fim de que o trabalhador saiba em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e o que receberia com isso, como se vê dos excertos transcritos pela recorrente acima e que trago especificamente o seguinte:

(...) Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas (...)

Confirmando tal entendimento, o segundo paradigma apresentado, Acórdão n.º 2401-00545, decidiu que a assinatura do plano de PLR deve ser prévia ao período de cumprimento de tal plano, nas seguintes palavras:

(...) inexistia acordo prévio ao exercício em que se fundavam (exercício de 2001 (acordo de 10/01/2002), exercício de 2002 (acordo de 18/12/2002) e exercício de 2003 (acordo de 12/11/2003)). Ademais, ainda descreve a autoridade que não houve indicação/discriminação/comprovação das metas descritas nos acordos.

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. (destaquei)

(...)

Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio e estabelecimento de metas, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

Do exposto, o despacho de admissibilidade conclui que a PGFN demonstrou a divergência jurisprudencial, quanto à data de assinatura dos acordos de PLR, porque para a decisão recorrida a assinatura do acordo para pagamento de PLR pode se dar no curso do período a que se refere, enquanto para os paradigmas o acordo deve ser assinado antes do período a que se refere a PLR.

Com relação ao Recurso Especial da contribuinte, suscita interpretação divergente na matéria retroatividade benigna – revisão de penalidade aplicada – impossibilidade de cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91 com a Lei nº 11.941/99.

Para comprovar a divergência foram apresentados como paradigmas os Acórdãos nºs 2201-010.343 e 2202-010.196, os quais constam do sítio do Carf na internet e até a data da interposição do especial não tinham sido reformados.

Ao defender a ocorrência de dissídio interpretativo a Contribuinte transcreveu as ementas dos paradigmas, e trechos dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas, com os destaques que entendeu cabível.

Compulsando as íntegras dos acórdãos cotejados, verifica-se demonstrada a divergência suscitada. Enquanto no recorrido, a Turma entendeu que a retroatividade benigna deveria ser aplicada, comparando o somatório 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, nos termos da Súmula Carf nº 119, já revogada; as Turmas paradigmáticas entenderam que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação individualizada do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

Assim, de acordo com o despacho, os paradigmas demonstram a divergência suscitada, de sorte que a matéria retroatividade benigna – revisão de penalidade aplicada – impossibilidade de cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91 com a Lei nº 11.941/99 pode ter seguimento à Instância Especial.

Este é o relatório do essencial.

VOTO

Conselheira Fernanda Melo Leal – Relatora

1 CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, ele é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

1.1 PLR – Administradores não empregados

2301-005.637	Acórdão n.º 9202-004.347
PARTICIPAÇÃO DE DIRETORES NÃO EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. Os diretores não estatutários possuem vínculos de natureza societária com a empresa, não estando albergados pelo conceito de trabalhadores para efeito de isenção da contribuição previdenciária incidente sobre pagamentos a título de distribuição de lucros ou resultados. [...] Em primeiro lugar, note-se que o artigo 1º regula a PLR dos trabalhadores, sendo que há trabalhadores empregados e trabalhadores não empregados. Ademais, o artigo 2º somente se refere a empregados, de modo que há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento para empregados, no entanto, não há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento de PLR para trabalhadores não empregados, dentre os quais se incluem os administradores, de forma que ao tratar expressamente somente dos empregados, a referida lei não trouxe requisitos para o pagamento de PLR para administradores. [...]	PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO Tratando-se de valores pagos aos diretores estatutários, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, porque essa só é aplicável aos empregados. Da mesma forma, inaplicável a regra do art. 158 da lei 6404/76, quando não apresenta a empresa resultado positivo a ser distribuído Portanto, concluímos que a participação dos administradores no resultado é valor pago pela companhia pelo trabalho do administrador e, assim, por sua natureza, se subsume ao conceito geral de salário-de-contribuição. Considerando que as participações pagas a administradores subsumem-se ao conceito geral de salário-de-contribuição, resta necessária a análise de suas características, para verificação de sua eventual classificação entre as exceções ao conceito de salário-decontribuição, previstas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Para isso, partimos do dispositivo antes citado: (...) Pois bem, a participação nos lucros ou resultados da empresa somente não integra o salário de contribuição quando paga ou creditada de acordo com lei específica. De plano, podemos afastar a Lei nº 6.404, de 1976, como lei específica prevendo esse pagamento, porque ela trata da organização da companhia e sua relação em geral com terceiros e, portanto, não se destinou a regular a exceção de que trata a alínea "j" do § 9º da Lei nº 8.212, de 1991. Aliás, nesse sentido, o próprio STF já decidiu, no RE 398284/RJ. Assim, resta perquirir se essa participação estaria albergada pela Lei nº 10.101, de 2000, esta sim específica, que dispõe sobre a

	participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. Entendo que a resposta para essa questão esteja na redação do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, que define a participação nos lucros ou resultados como sendo aquela objeto de negociação entre a empresa e seus empregados. Ora, administradores não são empregados. Com base nas premissas acima, concluímos que a participação de diretores não empregados no lucro das companhias não se enquadra nas hipóteses previstas em lei específica.
--	---

Chancelo e ratifico o despacho de admissibilidade no que se refere ao conhecimento deste ponto do recurso da PGFN.

1.2 Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR.

2301-005.637	Acórdão n.º 9202-004.307	Acórdão n.º 2401-00545
No tocante ao momento do pagamento, destaco que entendo que a questão de fixação das regras para distribuição dos lucros para antes do início do ano que servirá de base pode ser flexibilizada, na medida que deve ser privilegiada a integração entre o capital e o trabalho. Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00 somente diz que os programas de metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente, não definindo se é previamente à assinatura do acordo ou do pagamento da PLR. Ante o exposto, onde o	PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. As regras para percepção da PLR devem constituir-se incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. Com relação à data de assinatura do PLR, acompanho o entendimento do voto do relator da decisão recorrida. Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data	PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DECONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam,

legislador não trouxe distinção, não cabe ao intérprete distinguir, de modo que, ainda que seja entendido que deve ser aplicado o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00, houve cumprimento dos referidos requisitos visto que houve programa de metas anterior ao pagamento da PLR.”	posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país”.	existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91. No caso em questão a autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, fls. 51, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros uma vez que inexistia acordo prévio ao exercícios em que se fundavam (exercício de 2001 (acordo de 10/01/2002), exercício de 2002 (acordo de 18/12/2002) e exercício de 2003 (acordo de 12/11/2003)). Ademais, ainda descreve a autoridade que não houve indicação - comprovação das metas descritas nos acordos. Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do
---	---	--

		quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. (...) Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio e estabelecimento de metas, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.
--	--	---

A inteligência albergada pela decisão recorrida é a de que a assinatura do acordo para pagamento de PLR pode se dar no curso do período a que se refere, enquanto para os paradigmas o acordo deve ser assinado antes do período a que se refere a PLR.

Verifica-se que o primeiro paradigma apresentado, Acórdão n.º 9202-004.307, ao se manifestar sobre a formalização dos acordos de PLR disse que devem ser assinados antes de iniciar período a que se referem, a fim de que o trabalhador saiba em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e o que receberia com isso

O segundo paradigma apresentado, Acórdão n.º 2401-00545, decidiu que a assinatura do plano de PLR deve ser prévia ao período de cumprimento de tal plano.

De forma objetiva, sem enleios, advém de forma clara a similitude das discussões dos acórdãos, sob prisma fático e jurídico, e decisões dispares. Assim, chancelo o conhecimento do recurso também neste ponto.

2 CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Quanto ao Recurso Especial da contribuinte, ele é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

Para os paradigmas que foram analisados e admitidos - Acórdãos nº 2201-010.343 e 2202-010.196, confirmo existir clara de similitude fática com o recorrido. Explico.

Todos os arestos tratam do mesmo tema, qual seja a aplicação da retroatividade benigna.

No recorrido a Turma entendeu que a retroatividade benigna deveria ser aplicada, comparando o somatório 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, nos termos da Súmula Carf nº 119, já revogada; as Turmas paradigmáticas entenderam que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação individualizada do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

Clara está a demanda em se conhecer do recurso especial de divergência manejado pela contribuinte para pacificar o ponto em dissídio.

3 MÉRITO – RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

No que se refere ao recurso especial da Fazenda Nacional, ainda que não seja o entendimento pessoal desta relatora, devo me curvar ao quanto decidido no processo principal a este correlato, de número 10680.725069/2010-71, que foi julgado em 11/02/2025.

Naquela oportunidade, julgando as mesmas matérias, foi conhecido e dado provimento ao recurso da Fazenda Nacional, por maioria.

Sendo assim, replico o entendimento e decisão a este processo.

4 RECURSO ESPECIAL CONTRIBUINTE – RETROATIVIDADE BENIGNA

No presente caso, me filio ao entendimento desta Câmara Superior exposto no Acórdão 9202-010.638, que é exatamente o entendimento exarado nos acórdãos paradigmas apresentados. Vejamos.

Considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da

comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Cabe ressaltar que, na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi expressamente tratada no citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96).

Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 com a que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Por fim, mas não menos importante, frisemos que o tema já restou pacificado pela Súmula CARF 196, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

Diante do exposto, voto por DAR provimento ao Recurso da contribuinte.

5 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso especial da Fazenda Nacional e dar-lhe provimento, devido a aplicação da decisão do processo principal, julgado em fevereiro transato. Quando ao Recurso especial da contribuinte, também voto por conhecer e dar provimento.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relatora