



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

Processo nº 10920.000375/2010-21
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.378 – 2ª Turma
Sessão de 26 de abril de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COMPANHIA FABRIL LEPPER

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

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. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n. 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp

95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, perfeito o cotejamento, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, da soma das duas sanções eventualmente aplicáveis é época do fato gerador em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008, mais especificamente através da introdução do art. 35-A na referida Lei nº. 8.212, de 1991. Assim, escoreito o procedimento realizado pela autoridade lançadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que lhe deram provimento. O conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci acompanhou a relatora pelas conclusões. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(Assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Júnior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Contra o Contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança de contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos à título de participação nos lucros e resultados aos administradores contratados - não empregados (contribuinte individuais) e as respectivas multas (DEBCAD: 37.231.406-6).

Nos termos do relatório fiscal de fls. 17/24:

8. O pagamento ou crédito de participação nos lucros de administradores, regida pela Lei nº. 6.404/76, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias em qualquer caso, por falta de previsão legal de não-incidência.

9. Tais dispêndios, para fins previdenciários, não se confundem e nem se revestem das características jurídicas que qualificam a Participação nos Lucros atribuída a empregados, regulada na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

10. A não-incidência prevista na legislação (Lei nº. 8.212/91, art. 28, §9 0, j) é aplicável unicamente às participações dos empregados, quando distribuídas em conformidade com a Lei no 10.101/2000.

11. Com efeito, a Constituição Federal (artigo 70, XI) assegura a participação nos lucros ou resultados como direito dos trabalhadores, porém remete à observância da lei. Essa, por sua vez, especifica o conceito de trabalhadores restringindo-o aos empregados, nos seguintes termos: "Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados (...)"

12. A participação de administradores também não pode ser confundida com a distribuição de lucros ou dividendos a detentores do Capital Social. Esta distribuição, disciplinada pelos Art. 201 e 202 da Lei 6.404/76 é que deverá obedecer a legislação para ser considerada como não-incidente de contribuição previdenciária.

...

Aplicação da multa (...)

28. Tal análise comparativa está demonstrada em planilha anexa, intitulada "Demonstrativo de calculo das multas aplicadas" onde se observa que a multa mais benéfica para a competência dezembro/2005 é a multa prevista no inciso I do Artigo 44 da Lei no 9.430/1996, (nova multa de ofício), e a multa mais benéfica para as competências dezembro/2006 e dezembro/2007 é a do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 (multa da legislação anterior). A primeira é lançada juntamente com o débito principal ora lançado, e a segunda é objeto de Auto de Infração em separado.

Contribuinte apresentou impugnação argumentado em síntese: (i) nulidade do lançamento em relação aos representantes legais da impugnante, e ii) não incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos à título de participação nos lucros aos diretores não empregados por força da Lei nº 6.404/76.

A Delegacia de Julgamento manteve o lançamento.

Inconformado o Contribuinte apresentou recurso voluntário reiterando seus argumentos de defesa.

A 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos deu provimento parcial ao recurso apenas para determinar o recalcule da multa, devendo ser aplicado ao caso o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se mais benéfico. O acórdão nº 2803-002.325, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005, 01/12/2006 a 31/12/2006, 01/12/2007 a 31/12/2007, 01/12/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RELATÓRIO DE VÍNCULOS. SUBSÍDIO PARA FUTURA AÇÃO JUDICIAL. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. POSSIBILIDADE DE PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA LEI MAIS BENÉFICA.

A participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos administradores enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei nº. 8.212/91 referentes às parcelas não integrantes do salário de contribuição, quando observados os requisitos legais relativos à constituição do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados PLR, previstos na Lei nº. 10.101/2000.

Os relatórios de vínculos é parte integrante dos processos de lançamento e se destina a esclarecer a composição societária da empresa no período do débito, a fim de subsidiar futuras ações judiciais. Esse relatório não tem o condão de atribuir responsabilidade pessoal.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei nº. 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº. 9.430/1996, se mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Intimada do acórdão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial questionando o critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas. Requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35 *caput*, da Lei nº 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 multa anterior (art. 35, II da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Contribuinte apresentou contrarrazões e também o seu próprio recurso especial ao qual foi dado seguimento para rediscussão da seguinte matéria: "PLR de administradores não empregados".

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pelo não provimento do recurso, mantendo-se a decisão recorrida por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade razão pela, reiterando os despachos de fls. 137/142 e 214/221, deles conheço.

Diante da relação de causa e efeito, analisarei primeiramente o recurso do contribuinte.

Do Recurso do Contribuinte:

Conforme consta do relatório, o recurso do Contribuinte versa sobre a 'incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos aos administradores não empregados à título de PLR'.

Muito se discute sobre aplicação da Lei nº 6.404/76 como fundamento para exclusão do conceito de remuneração fixado pelo art. 22, III da Lei nº 8.212/91, dos valores pagos à título de distribuição de lucros aos administradores de pessoas jurídicas quando tais trabalhadores não possuem vínculo empregatício. Em que pese argumento em sentido contrário, entendo não haver qualquer óbice na legislação para a exclusão de tais valores da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa.

Sabe-se que contribuinte individual é classe de trabalhador criada pela Lei nº 9.876/99 que alterando a Lei nº 8.212/91, acrescentou o inciso V ao seu art. 12, prevendo na alínea 'f', que se enquadra nesta categoria os diretores não empregados e os membros dos conselhos de administração de sociedade anônima. Assim, a Previdência Social ao extinguir a antiga figura do contribuinte autônomo, passou a classificar os trabalhadores em questão como contribuintes individuais.

Ainda por força das substanciais alterações promovidas na Lei nº 8.212/91, por meio do art. 22, III, passamos então a ter como fato gerador da Contribuição Previdenciária o pagamento efetuado por pessoas jurídicas a esses contribuintes individuais que lhe prestam serviço:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

...

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

...

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

Adotando teoria desenvolvida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, ao analisar essa nova redação dada ao art. 22 em conjunto com os demais dispositivos da Lei de Custeio, construo a seguinte regra matriz de incidência para a contribuição previdenciária ora discutida: havendo pagamento de valores pela empresa à trabalhador sem vínculo empregatício (contribuinte individual), deve a pessoa jurídica recolher à título de contribuição previdenciária no mês, valor correspondente à incidência de 20% sobre o total das remunerações.

Fixando-nos no critério quantitativo, a base de cálculo da contribuição devida pela empresa, à princípio, seria a remuneração paga ou creditada à qualquer título, entretanto não podemos deixar de observar a exclusão feita pelo citado parágrafo 2º que nos remete ao tão discutido art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91.

Vejamos então a parte que nos interessa do art. 28:

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;

...

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por

conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

...

§ 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;

...

Referido art. 28 nos traz o conceito de salário-de-contribuição, ou seja, o valor que serve de base de incidência das alíquotas de contribuição previdenciária devida pelos segurados obrigatórios. Nos seus incisos essa base de incidência é dividida conforme a categoria do segurado: empregado e trabalhador avulso, empregado doméstico, contribuinte individual e segurado facultativo.

E é aqui começa a construção da minha linha de interpretação.

O §9º do art. 28 ao prever quais os valores não compõe o conceito de salário-de-contribuição, não traz qualquer ressalva quanto à abrangência das exceções ali exposta, segundo o texto legal as exclusões devem ser utilizadas para a delimitação do salário-de-contribuição para fins de toda a lei e não apenas no que tange à contribuição relacionada aos empregados, trabalhadores com vínculo empregatício, prevista no inciso I.

Assim, afirmar que a exceção da alínea 'j' somente se aplica a essa categoria de contribuintes, adotando como lei específica apenas a Lei nº 10.101/00, seria uma limitação desarrazoada da norma.

A meu ver caso a intenção do legislador fosse restringir as exceções do citado parágrafo ou mesmo a exceção da alínea 'j' ora discutida, deveria ter feito menção que as exclusões somente abrangeriam o conceito de salário-de-contribuição previsto no inciso I do art. 28, que como dito fixa a base de incidência da contribuição devida pelos segurados empregados. A redação ampla do parágrafo me leva a interpretação que as exceções também se aplicam ao conceito de salário-de-contribuição fixado pelos demais incisos do artigo, entre eles o inciso III o qual abrange os contribuintes individuais.

Meu entendimento é no sentido de ser perfeitamente possível a interpretação de que a lei específica referida pela alínea 'j' no caso dos trabalhadores com vínculo empregatício seria a Lei nº 10.101/00, enquanto que no caso dos administradores não empregados, contribuintes individuais, teríamos a Lei nº 6.404/76.

Destaco que não estou falando que para os trabalhadores sem vínculo empregatício a exclusão do conceito de remuneração está baseada na hipótese de não incidência prevista no art. 7º, XI da Constituição Federal, a qual tem como objetivo estimular o empregado a produzir mais, buscando resultados efetivos para empresa e contribuindo para a melhoria da qualidade da relação capital e trabalho. Para esta hipótese é que teremos a aplicação da Lei nº 10.101/00 como norma regulamentar da exceção prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28.

Ora, o legislador infraconstitucional ao regulamentar a Contribuição prevista no art. 195, I, 'a' da Constituição Federal, por meio da Lei nº 8.212/91, elegeu outras hipóteses de não incidência que são todas aquelas do citado §9º, entre elas a alínea 'j' que por não ser de aplicação exclusiva aos empregados (inciso I) comporta o entendimento de que a Lei nº 6.404/76 foi a norma eleita pelo legislador como norma específica para disciplinar a participação nos lucros e resultados devida aos contribuintes individuais.

Assim, voto no sentido de que a importância paga aos administradores não empregados à título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária a que se refere o art. 195, I da Constituição.

Do recurso da Fazenda Nacional:

Uma vez provido o recurso do Contribuinte o que implica no cancelamento integral da obrigação principal, temos como consequência lógica o cancelamento das multas porventura decorrentes dessa.

Diante do exposto nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço dos recursos e no mérito dou provimento ao recurso do Contribuinte para afastar a incidência da contribuição previdência sobre os valores pagos à título de PLR a diretores não empregados, e nego provimento do recurso da Fazenda Nacional, devendo ser afastada a multa haja vista a inexistência da obrigação principal.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela nobre relatora, ousou discordar tanto no que diz respeito ao mérito do Recurso Especial de iniciativa da contribuinte quanto à prejudicialidade que assim alcançaria o Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à retroatividade benigna da multa aplicável.

a) Quanto ao Recurso Especial da Contribuinte:

Trata-se de matéria recentemente enfrentada por este Colegiado no âmbito do Acórdão 9.202-004.490, de 29/09/2016, no qual acompanhei o brilhante voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que conclui pela plena incidência das contribuições previdenciárias na hipótese aqui sob análise, dada a inaplicabilidade da Lei nº.

10.101, de 2000 aos diretores não empregados, afastando-se, ainda, a tese de aplicabilidade da Lei no. 6.404, de 1976, na forma dos seguintes fundamentos, que adoto como razões de decidir, *expressis verbis*:

(...)

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

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.

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exhaustivamente, as parcelas que não integram o salário de contribuição.

De acordo com o art. 9º, inciso V, alínea “f”, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, são considerados contribuintes individuais tanto o diretor não empregado como o membro do conselho de administração da sociedade anônima, vejamos:

Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999):

(...)

f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.

§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de

direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego. (g.n.)

No mesmo sentido, prevê o art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 como contribuintes individuais os administradores (o diretor não empregado e o membro de conselho de administração) da companhia.

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, **o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima**, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)

Logo, a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado pela concepção organicista em que os administradores (membros da Diretoria e do Conselho de Administração) são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recorrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239241).

Em outras palavras, os membros da Diretoria (administradores), o que é o caso dos autos, possuem poder decorrentes da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancia-se da subordinação pessoal da relação empregatícia¹.

Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total dos segurados obrigatórios da previdência social, no caso, na qualidade de contribuintes individuais, incluindo no sentido lato de remuneração toda e qualquer retribuição, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

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

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por

conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social. Vale destacar que, entendo que o art. 28, §9º descreve as parcelas que não compõem o conceito de salário de contribuição de forma genérica, não afastando os pagamentos feitos os demais segurados, por exemplo Contribuintes individuais, da possibilidade de terem valores recebidos dos contratantes também excluídos do conceito de salário de contribuição, como analisaremos adiante.

Resta claro ao analisar os art. 28, §9º, que a legislação previdenciária, alinhando-se ao preceito constitucional, identifica verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória, assistencial, ou mesmo por expressa previsão legal seguindo os parâmetros descritos no dispositivo. Quanto à participação nos lucros, encontre-se expressamente descrito na alínea "j":

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

Não restou demonstrado pelo recorrente que o pagamento enquadrava-se na exclusão acima descrita.

Em relação a esse dispositivo e aos termos do art. 7, XI, inicialmente, ocorreu a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, e veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação **entre a empresa e seus empregados**, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: (grifo nosso)

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário

(...)

§ 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.

(...)

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

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

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

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

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

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

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a

partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Nessa primeira análise é possível concluir que a lei 10.101/2000, conversão das citadas MPs, trouxe ao mundo jurídico a regulamentação de um anseio constitucional, qual seja, a definição da forma como o PLR estaria desvinculado da remuneração. Esse raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ Rio de Janeiro.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.
2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.
3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Merece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator do RE 398284/RJ):

“Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.

Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vênica da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.

E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.

Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, **não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora.**”

Pelo abordado acima, já se manifestou o STF que não apenas o texto constitucional não é auto aplicável, como a norma que regulamento o art. 7º, inciso XI, surgiu apenas com a edição da MP 794/94, convertida posteriormente na lei 10.101/2000, o que afasta a argumentação também de que a lei 6404/76 teria sido recepcionada pela Constituição para efeitos de regulamentação do art. 7º, XI.

Ainda nessa linha de raciocínio, note-se, conforme grifado no art. 2º da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”, ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de “participações estatutárias” (administradores não empregados).

Não se pode elastecer o conceito de participação nos lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei nº 10.101/2000, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

Apenas para ressaltar, afasta-se aqui, também, qualquer argumento de que o dispositivo constitucional, por si só, já afastaria para todo e qualquer trabalhador a “participação nos lucros e resultados” do conceito de remuneração, considerando o fato de que o “caput do art. 7º da CF/88, utilizou a nomenclatura “trabalhadores”. Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo “trabalhadores urbanos e rurais”, refere-se ao direitos dos “empregados urbanos e rurais”.

Essa constatação é cristalina na medida que os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido estrito do direcionamento ao empregado, pretendido pelo legislador, ao considerarmos que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos

empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura “trabalhadores”, porém com referência aos empregados domésticos. Levando a efeito o raciocínio pretendido pelo recorrente, chegaríamos a conclusão de obrigatoriedade de atribuir a observância dos direitos ali elencados a todos os trabalhadores autônomos. Assim, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente.

Isto posto, rejeito qualquer argumentação de que o termo trabalhador descrito também no art. 1º da lei 10.101/2000, seria capaz de abranger a categoria de administradores e demais contribuintes individuais. Veja-se, que o termo autônomo ou para previdência social, contribuinte individual, não é uma pessoa que trabalha de forma subordinada, devendo cumprir metas alcançar resultados, pois se assim o fosse, estaríamos atribuindo um requisito de empregado, qual seja a subordinação. Também vale lembrar que o trabalho de um mesmo trabalhador autônomo exigindo o cumprimento de resultados e metas durante um período (exercício) não deve ser utilizado de forma continuada, pois senão estaríamos atribuindo o segundo requisito que é a habitualidade na prestação de serviços. Dessa forma, entendo inviável qualquer interpretação em sentido contrário, razão pela, qual todo e qualquer pagamento feito a contribuintes individuais constituem salário de contribuição, salvo se possível o seu enquadramento dentre as hipóteses elencadas no art. 28, §9º da lei 8212/91.

Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994. Dessa forma, não há como acolher o entendimento de que a expressão “lei específica” contida na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, também se refere a outras leis extravagantes, tal como a Lei 6.404/1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações (companhia), inclusive o seu art. 152, § 1º, estabeleceu que o estatuto da companhia pode atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia, desde que sejam atendidos dois requisitos: (i) a fixação de dividendo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido; e (ii) o total da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

Corroborando ainda mais esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou sua posição quanto ao tema por meio do RE 569441/RS, rel. orig. Min. Dias Toffoli, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (art. 543B do Código de Processo Civil CPC), nos seguintes termos:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária. (g.n.)

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF², aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na 2ª Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF RICARF):

Art. 62. (...). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869/1973 (Código de Processo Civil CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Entendo que o citado RE 569441/RS esclarece a inaplicabilidade da lei 6.404/76, seja como recepcionada para regulamentação do art. 7º, XI da CF/88 aos contribuintes individuais, seja dando respaldo a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 29, §9º da lei 8212/90. Pela transcrição do trecho do acórdão do STF acima, podemos dizer que a decisão daquela corte apenas ratifica o posicionamento adotado por essa relatora e por diversas outras decisões desse conselho acerca do tema.

Essa linha de interpretação também se amolda ao posicionamento do STJ:

“(…) A contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros é devida no período anterior à MP n. 794/94, uma vez que o benefício fiscal concedido sobre essa verba somente passou a existir no ordenamento jurídico com a entrada em vigor do referido normativo.

(...)” (STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 95.339/PA, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/11/2012).

De fato, conclui-se que a Lei 8.212/1991 em seu art. 28, §9º, "j", ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual é

destinada apenas aos empregados e que EXPRESSAMENTE, descreve: "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 (...)"

Por fim, para espancar qualquer argumentação de que o pagamento estaria de acordo com o descrito na lei 6404/76, ressalto que a participação descrita na referida lei, dá-se em função do capital investido. Ademais, também não entendo que a lei 6404/76 tenha, de forma alguma, excluído os valores do conceito de salário de contribuição, e, por consequência, possa respaldar os argumentos do recorrente. vejamos o texto da lei, assim, como já descrito pela autoridade fiscal:

Lei 6.404/1976:

Art. 152. A assembleia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor. (g.n.)

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Quanto às participações estatutárias, tal como a participação no lucro dos administradores – diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais –, elas dependem de o resultado da companhia, no respectivo exercício social, ter sido positivo, pois do contrário não haverá lucros a serem partilhados aos diretores não empregados com base nos lucros, conforme determinar o art. 190 da LSA: “as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzidas a participação anteriormente calculada” (g.n.).

Considerando não ter sido trazido qualquer argumentação de que tratavam-se de acionistas, os fatos acima mencionados evidenciam que a Recorrente concedeu aos diretores não empregados (contribuintes individuais) uma remuneração distinta dos lucros previstos no art. 152 da Lei 6.404/1976 (Lei da LSA) ou distribuiu uma verba cognominada de lucros em desacordo com as regras estampadas na Lei 6.404/1976 (artigo 152 c/c o artigos 189 e 190).

Isso nos leva a clara conclusão de que, efetivamente, a verba paga aos diretores não empregados, caracteriza-se como uma remuneração pelo exercício de atividades na empresa, decorrente da relação contratante/contratado, que é distinta da relação acionista e diretores não empregados.

Essa argumentação deixa claro a impossibilidade de acatar a interpretação dada pela ilustre conselheira relatora, seja porque os valores recebidos enquanto "diretores não empregados" não remunerou o capital investido, seja porque, a autorização da referida lei, acerca da possibilidade de distribuir lucros aos administradores nunca isentou tais valores da incidência de contribuições previdenciárias, ao contrário do que expressamente prevê a lei 10.101/2000, aplicável a categoria de empregados em consonância com o art. 28, §9º, 'j' da lei 8212/90.

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

(...)

Dessa forma, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento em toda a sua extensão em relação aos administradores contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso do sujeito passivo.

Isto posto, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente para excluir o pagamento do PLR dos segurados contribuintes individuais (PLR dos Administradores) do conceito de salário de contribuição, pelos seguintes fundamentos: (1) o art. 7º, XI, da CF não é auto aplicável; (2) a previsão do art. 7º, XI, da CF, refere-se apenas aos direitos dos trabalhadores empregados; (3) a lei 10.101/2000 restringe-se expressamente a regulamentar e descrever os requisitos para que o PLR não constitua base de incidência em relação a participação dos lucros/resultados aos empregados; (4) pelo fato de que a lei 6.404/76 não regula dispositivo constitucional do art. 7, XI da CF/88, nem tampouco o art. 28, §9º, 'j' da lei 8212/91. (5) porque o valor da PLR dada aos Administradores/Diretores não empregados, mesmo que fundada na lei 6404/76 não remunera o capital investido; seja por fim, (6) não existir previsão expressa na lei 6404/76, de que os valores pagos não sofram a incidência de contribuição previdenciária.

(...)

Assim, a partir da farta fundamentação supra, concluo pela incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas a título de PLR pagas a diretores não empregados, e voto por negar provimento ao Recurso Especial de iniciativa do contribuinte.

b) Quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional:

Uma vez improvido o Recurso Especial do Contribuinte, passo a me manifestar acerca do pleito da Fazenda Nacional, que se limita à retroatividade benigna da multa aplicável à obrigação principal aqui mantida.

Sob análise, novamente a Lei nº. 8.212, de 1991, cujos dispositivos de interesse aplicáveis à análise do recurso fazendário são abaixo reproduzidos, abrangendo-se as redações anterior e posterior à edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008:

<u>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</u>	<u>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</u>
<i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i> <i>(...)</i> <i>IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>(...)</i> <i>§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição,</i>	<i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i> <i>(...)</i> <i>IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela MP nº 449, de 2008).</i> <i>(...)</i> <i>§ 1º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§4º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§5º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§6º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§7º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§8º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>

sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo

6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo

16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo

51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo

101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo

501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo

1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo

acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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 (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3o; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

§ 2º Observado o disposto no § 3o, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008.):

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

II - a setenta e cinco por cento, se houver

<i>auto de infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>(...)</i> <i>Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:</i> <i>a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>II - para pagamento de créditos incluídos</i>	<i>apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>(...)</i> <i>Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>I – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>II – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>III – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>
--	---

<i>em notificação fiscal de lançamento:</i> <i>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</i> <i>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.</i> <i>§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo</i>	<i>§ 1º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i> <i>§ 4º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>
---	---

<i>devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.</i> <i>§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcèlement somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.</i> <i>§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i>	
---	--

Note-se permanecer em litígio, no caso do pleito fazendário, somente o recálculo mais benéfico de multa perpretado pela autoridade julgadora recorrida, que optou por manter a aplicação da multa, mas limitada ao disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei nº. 8.212, de 1991, combinado com o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996, se desta última sistemática resultasse multa mais benéfica ao contribuinte.

Com a devida vênia ao entendimento esposado no recorrido, entendo, a propósito que, em verdade, o referido art. 35 da Lei nº. 8.212, de 1991, regravava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº. 449, de 2008, duas multas de natureza diferenciada, a saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, aqui, de multa de ofício.

Ainda, de se notar a possibilidade de aplicação, já anteriormente à edição da MP nº. 449, de outras espécies de multa (também de ofício), quando da constatação, também em sede de ação fiscal, de descumprimento das obrigações acessórias, na forma preconizada pelos §§4º. e 5º. do art. 32 da Lei nº. 8.212, de 1991, convertendo-se, nesta hipótese, a obrigação acessória em principal.

Cediço em meu entendimento que, o que se passou a ter, agora a partir do advento da MP nº. 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a reger a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo tanto a constatação, através de

procedimento de ofício, de falta de pagamento como a de falta de declaração (ou de declaração a menor) em GFIP de fatos geradores ocorridos/contribuições devidas, a saber, o art. 35-A daquela mesma Lei nº. 8.212, de 1991, acrescentado pela referida MP.

Este também é o entendimento majoritário esposado por esta Câmara Superior, conforme excertos dos seguintes votos constantes dos Acórdãos CSRF 9.202-003.070 e 9.202-003.386, os quais se adotam, aqui, como razões de decidir.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

*Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.*

*Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.*

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):***

(...)

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):***

*Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.*

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

*O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.*

*O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

*Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)**).*

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)"

Acórdão 9.202-003.386 – Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira

Santos

"(...)

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora e b) as multas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), quando somada à multa aplicada no âmbito dos AIs conexos, lavrados de ofício por descumprimento de obrigação acessória (na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado agora ao caso sob análise, entendo que se deva manter a cobrança das penalidades, na forma que lançadas.

Deve-se limitar, conforme, inclusive, já realizado em forma de demonstrativo de e-fl. 25, a soma das penalidades aplicáveis (quando aplicáveis ambas as penalidades) ao percentual de 75% dos valores devidos a título de obrigação principal, sem que se deva falar em comparação segregada: a) da multa de obrigação acessória com o novo art. 32-A da Lei nº.

8.212, de 1991 e b) da multa sobre os débitos de obrigação principal objeto de lançamento com o novo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na forma proposta pelo vergastado.

Este percentual de 75% (quando da inexistência de agravamento ou qualificação de multa) é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, adotada pela autoridade autuante e também contida na Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior