



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11624.720211/2012-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.701 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GLOBAL VILLAGE TELECOM S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/12/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA.
PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Considerando-se que no acórdão recorrido a retroatividade benigna foi aferida mediante a aplicação do limite de 75%, isoladamente, à multa por descumprimento da obrigação principal, não há sentido em acolher-se o Recurso Especial da Fazenda Nacional, que visa a aplicação de limite, no mesmo percentual, ao somatório das duas multas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
11624.720.210/2012-49	37.380.453-9	Obrigação Principal (Empresa)	Acórdão 2402-004.480 (definitivo)
11624.720211/2012-93	37.365.804-4	Obrigação Principal (Terceiros)	Recurso Especial
	37.380.454-7	Obrigação Acessória (CFL 68)	

No presente processo, trata-se dos seguintes lançamentos:

- **Debcad 37.365.804-4**, Auto de Infração de Obrigação Principal, exigência das Contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros), incidentes sobre remunerações de segurados empregados decorrentes de operações de Plano de Opção de Compra de Ações (*Stock Options*);

- **Debcad 37.380.454-7**, Auto de Infração de Obrigação Acessória, para imposição de multa decorrente da falta de declaração na GFIP de todos os fatos geradores de Contribuições Previdenciárias.

Nos termos do Relatório Fiscal de e-fls. 81 a 103, as atuações referem-se ao período de 08/2007 a 12/2008.

O crédito tributário foi mantido em primeira instância, razão pela qual a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 20/01/2015, prolatando-se o Acórdão nº 2402-004.481 (e-fls. 691 a 743), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/12/2008

I) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

AI Debcad nº 37.365.804-4

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade oriunda de uma suposta falta de fundamentação dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais.

PLANO DE OPÇÃO PARA COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS PLAN). NATUREZA SALARIAL. DESVIRTUAMENTO DA OPERAÇÃO MERCANTIL. CARACTERÍSTICAS PLANOS AFASTAM O RISCO.

Na concepção conceitual, a opção para compra de ações ("stock options") é mera expectativa de direito do trabalhador, consistindo em um regime de compra de ações por preço pré-fixado, concedida pela empresa aos segurados contribuintes individuais ou empregados, garantindo-lhe a possibilidade de participação no crescimento do empreendimento - na medida que o sucesso da empresa implica também valorização das ações no mercado -, não tendo inicialmente caráter salarial e possuindo natureza de contrato mercantil, sendo apenas um incentivo ao trabalhador após um período pré-determinado ao longo do curso do contrato de trabalho.

Ocorrendo o desvirtuamento do "stock options" em sua concepção de mero contrato mercantil, seja pela correlação com o desempenho para manutenção de talentos no

quadro funcional, seja pela intenção de afastar (ou minimizar) os riscos atribuídos ao próprio negócio, ficará configurada uma remuneração indireta na forma de salário-utilidade.

Está em conformidade com a legislação tributária e previdenciária o procedimento fiscal que efetivou o lançamento do ganho real, obtido pela diferença entre o preço de exercício e o preço de mercado no momento da compra das ações.

PLANO DE OPÇÃO PELA COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS PLAN). PARA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR INDEPENDENTE SE AS AÇÕES FORAM VENDIDAS A TERCEIROS.

No momento em que houve a outorga da opção de ações aos beneficiários, ocorreu a transferência da titularidade das ações e o fato gerador da contribuição previdenciária, ainda que não tenha havido a efetiva venda a terceiros, pois naquela oportunidade o mesmo integralizou a efetiva opção das ações sobre o preço de exercício com o valor inferior ao preço de mercado, representando um ganho direto para os segurados empregados e contribuintes individuais.

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

A escrituração contábil da Recorrente não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

AI Debcad nº 37.380.454-7 (CFL 68).

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

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

GFIP. INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMISSAS.

Constitui infração apresentar a empresa GFIP com informações incorretas ou omissas.

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

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para que seja aplicada a multa nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e para adequação da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória ao artigo 32-A da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção das multas aplicadas e os conselheiros Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que davam provimento parcial também para redução da base de cálculo. O conselheiro Thiago Taborda Simões apresentará declaração.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 23/03/2015 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 744) e, em 15/04/2015 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 758), a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 745 a 757, com fundamento no art. 67, do Anexo II, da Portaria MF n.º 256, de 2009, vigente à época, buscando rediscutir a **retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei n.º 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009.**

A Fazenda Nacional pede que, na execução do julgado, seja verificada qual a norma mais benéfica, se o somatório das multas por descumprimento de obrigações principal e acessória, nos moldes dos arts. 35 e 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, ou a multa do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, nos termos do despacho de 25/05/2016 (e-fls. 767 a 772).

A empresa Pop Internet Ltda (Sucessora da Global Village) foi cientificada do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 02/06/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 779) e, em 14/06/2017, interpôs o Recurso Especial de e-fls. 387 a 390 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 911), buscando rediscutir a incidência de contribuições sobre os ganhos dos empregados sob a forma de *Stock Options*. Ainda interpôs Recurso Especial a empresa Telefônica Brasil S/A (e-fls. 989 a 1.006), apresentando-se também como sucessora da Global Village, para rediscutir a mesma matéria.

A ambos os Recursos Especiais foi negado seguimento, conforme despachos de 28/03/2017 (e-fls. 914 a 921) e de 25/02/2019 (e-fls. 1.116 a 1.123). Contra esses despachos foram apresentados os Agravos de e-fls. 940 a 945 e 1.139 a 1.145, ambos rejeitados pelo despacho de 19/10/2020 (e-fls. 1.215 a 1.219).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões.

O presente processo trata dos seguintes lançamentos: - **Debcad 37.365.804-4**, Auto de Infração de Obrigação Principal, para exigência das Contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros), incidentes sobre remunerações de segurados empregados decorrentes de operações de Plano de Opção de Compra de Ações (*Stock Options*); e **Debcad**

37.380.454-7, Auto de Infração de Obrigação Acessória para imposição de multa decorrente da falta de declaração na GFIP de todos os fatos geradores de Contribuições Previdenciárias.

O Colegiado recorrido determinou que, para o descumprimento da obrigação principal, fosse aplicada a multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, anterior à alteração promovida pela Lei nº 11.941, de 2009, limitada ao percentual de 75%. E que para o descumprimento da obrigação acessória fosse aplicado o art. 32-A, da Lei n. 8.212, de 1991, introduzido pela Lei nº 11.941, de 2009.

A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que a retroatividade benigna seja aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Constata-se, assim, que tanto o acórdão recorrido como o Recurso Especial, relativamente à multa por descumprimento da obrigação principal, admitem a aplicação retroativa do art. 35-A, acrescido à Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009, tanto assim que o limite estabelecido em ambos é o percentual de 75%: no recorrido relativamente à multa por descumprimento da obrigação principal, isoladamente; no Recurso Especial, o limite é referente ao somatório das duas multas.

Entretanto, ambos os posicionamentos são contrários ao adotado na Nota SEI nº 27/2019/SRJ/PGACET/PGFN-ME, assim ementada:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

A citada nota assim registra:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

(...)

Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

(...)

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, “c”) conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de

1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

(...)

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

(...)

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Assim, no presente caso trata-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional pleiteando que o limite a ser aplicado seja no percentual de 75%, limite este que já foi aplicado pelo Colegiado recorrido, em relação à multa por descumprimento da obrigação principal.

Destarte, no entender desta Conselheira, ausente Recurso Especial do Contribuinte rechaçando a aplicação do limite de 75% - o que atenderia à Nota SEI acima - não há sentido em acolher o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Fl. 7 do Acórdão n.º 9202-009.701 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 11624.720211/2012-93