



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

**Processo nº** 15504.720813/2011-87  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-007.871 – 2ª Turma  
**Sessão de** 22 de maio de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrentes** ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

RECURSO ESPECIAL. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente deve ser conhecido a parte do Recurso Especial da Divergência em que restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS. EXCLUSÃO DA BASE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

Os valores pagos a diretores não empregados, na forma do art. 158 da Lei 6.404/1976, estão sujeitos às contribuições previdenciárias e de terceiros, posto que inexiste norma que lhes conceda isenção.

A Lei 10.101/2000 regulamenta o pagamento de participação nos lucros ou resultados a trabalhadores vinculados a empresas na condição de empregados e não serve como base para isentar de contribuições previdenciárias valores pagos a esse título quando destinados a outras espécies de segurados da Previdência Social.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. SÚMULA CARF nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à retroatividade benigna e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento para aplicação da Súmula CARF nº 119. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à PLR e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo

## Relatório

Trata-se de lançamento para cobrança de contribuições previdenciárias, cota patronal, segurados e terceiros, e para cobrança de multas pelo descumprimento de obrigações acessórias. Nos termos do relatório do acórdão recorrido, destaca-se que o presente processo administrativo é composto por 7 (sete) autos de infração (AI), compreendendo o período de 01/2007 a 12/2007, inclusive décimo terceiro salário, assim formalizados:

- i) AI nº 37.342.5759, referente às contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, inclusive o adicional da contribuição destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial (fls. 3/26);

- 
- ii) AI nº 37.342.5767, referente às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre o salário-de-contribuição, não arrecadadas pela empresa (fls. 30/39);
  - iii) AI nº 37.342.5775, referente às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos: FPAS 507 Código 0079 (fls. 42/50);
  - iv) AI nº 37.342.5783 (obrigação acessória), por ter a empresa apresentado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias Código de Fundamentação Legal CFL 68 (fls. 53);
  - v) AI nº 37.342.5791 (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de descontar a contribuição previdenciária de segurado empregado e contribuinte individual a seu serviço CFL 59 (fls. 54);
  - vi) AI nº 37.342.5805 (obrigação acessória), por ter a empresa apresentado a GFIP com incorreções e/ou omissões em relação a fatos geradores cujas contribuições previdenciárias foram recolhidas CFL 78 (fls. 55); e
  - vii) AI nº 37.342.5813 (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de elaborar a folha de pagamento na forma exigida na legislação tributária federal, com a inclusão de todos os segurados a seu serviço CFL 30 (fls. 56).

Quanto às obrigações principais, o crédito tributário decorre da incidência de contribuições sobre:

- i) participação nos Lucros ou Resultados (PLR), referentes a pagamentos a segurados empregados em desacordo com a legislação específica, conforme relação nominal constante dos Anexos I e II, às fls. 78/371 e 372/373 (item 3.1 do relatório, Levantamento Fiscal: PL e PL1);
- ii) remunerações a contribuintes individuais, conforme discriminado no Anexo V, às fls. 440/441 (item 3.2 do relatório, Levantamento Fiscal: CI e CI1);
- iii) pagamentos a segurados empregados expostos a agentes nocivos, especificamente calor, benzeno e cádmio, quanto ao adicional destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial, conforme detalhamento do Anexo VIII, às fls. 444/661 (item 3.3 do relatório, Levantamento Fiscal: RO e RO1);
- iv) lançamento reflexo sobre os valores pagos a título de PLR aos segurados expostos a riscos ocupacionais relacionados ao levantamento fiscal anterior, concernente ao adicional para custeio da concessão de aposentadoria especial, conforme discriminado no Anexo IX, às fls. 662/678 (item 3.4 do relatório, Levantamento Fiscal: RP);
- v) valores pagos a diretores, na condição de contribuintes individuais, CNPJ 24.315.012/000173, a título de atribuição estatutária e indenização especial,

conforme Anexo VI, às fls. 442 (item 3.5 do relatório, Levantamento Fiscal: AT e ID);

vi) valores pagos ao segurado empregado Maurício Lustosa de Cadastro, CNPJ 24.315.012/000173, a título de gratificação por liberalidade e indenização especial, conforme Anexo VII, às fls. 443 (item 3.6 do relatório, Levantamento Fiscal: GL e IE); e

vii) diferença da contribuição incidente o salário-de-contribuição dos segurados empregados vinculados ao CNPJ 24.315.012/000173 e CNPJ 17.469.701/000177, relativa à competência 04/2007, por ter a empresa adotado tabela desatualizada para o desconto dos segurados, conforme detalhado nos Anexos III e IV, às fls. 374/436 e 437/439 (item 3.7 do relatório, Levantamento Fiscal: DC).

Após o trâmite processual, o lançamento foi apreciado pela 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária. Na oportunidade, o Colegiado deu provimento parcial do recurso voluntário para **I**) afastar a exigência relativa ao valor pago a título de "Gratificação Liberalidade" por desligamento de colaborador, entendendo pela natureza eventual da verba, **II**) cancelar a multa do Auto de Infração nº 37.342.5805 (CFL 78) pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência da obrigação principal vinculada ao pagamento efetuado à cooperativa de trabalho, nos termos do RE nº 595.838/SP, e **III**) para determinar, se mais benéfico, o recálculo da penalidade pecuniária do AI nº 37.342.5783 (CFL 68), com aplicação do inciso I do art. 32A da Lei nº 8.212/91, e quanto a penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, determinar que seja observada a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, no caso, o inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. O acórdão 2401-004.411 recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE CLAREZA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS PELA ACUSAÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA.**

*Descabe a declaração de nulidade, sob a alegação de cerceamento do direito de defesa ou existência de vício material, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.*

**ADICIONAL DESTINADO AO FINANCIAMENTO DO BENEFÍCIO DE APOSENTADORIA ESPECIAL. PRÉVIA INSPEÇÃO "IN LOCO". DESNECESSIDADE. A legislação tributária não impõe a verificação "in loco" das condições ambientais dos segurados empregados, ou mesmo a manifestação de um profissional da área de segurança ou medicina do trabalho, como requisito necessário, indispensável e prévio à constituição do crédito tributário relativo ao adicional destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial.**

***PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR. NECESSIDADE E VIABILIDADE.***

*O indeferimento da perícia, desde que fundamentado pelo julgador, é motivo insuficiente para a declaração de nulidade da decisão de primeira instância. Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica, não constituindo a realização do exame pericial um direito subjetivo do interessado.*

***NULIDADE. FALTA DE APRECIAÇÃO DE DOCUMENTOS ANEXADOS À IMPUGNAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO CONCRETO À PARTE.***

*Configura medida extrema e desprovida de razoabilidade, que não se coaduna com a finalidade do processo administrativo, a declaração de nulidade da decisão de primeira instância em decorrência da falta de análise de documentos juntados à impugnação relacionados à questão isolada, sem correlação com as demais matérias decididas pelo julgador "a quo".*

*Ao avaliar a instância recursal que não houve prejuízo concreto à parte e encontrando-se a questão madura para julgamento, o mérito pode ser examinado pelo colegiado, dispensando-se o retorno do processo a uma etapa anterior.*

***PROVA. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO.***

*A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, consistindo a juntada posterior uma exceção ao rito procedural.*

***DESPACHO DE DILIGÊNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.***

*Descabe a declaração de nulidade do despacho de diligência que, cumprindo a sua finalidade, esclarece os pontos duvidosos formulados pela autoridade julgadora.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ACORDO POSTERIOR AO PERÍODO DE AFERIÇÃO DOS RESULTADOS. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO ENTRE EMPRESA E SEUS EMPREGADOS. PAGAMENTOS EM DESACORDO COM AS FINALIDADES DA LEI Nº 10.101, DE 2000. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO.***

*Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos resultados em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000.*

*Está sujeita à tributação a participação nos lucros ou resultados que não foi objeto de negociação prévia entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos previstos na Lei nº 10.101, de 2000.*

*Da mesma maneira, o acordo firmado quando os resultados já foram alcançados, cujos pagamentos ocorrem em função da*

*comparação entre o volume de vendas previsto e o realizado no período, não atende ao estabelecido na Lei nº 10.101, de 2000, pois não há como incentivar e aferir algo que já foi alcançado.*

**DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO. INCIDÊNCIA.**

*A parcela paga a título de participação estatutária a diretores não empregados, nos termos do art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

**DIRETOR EMPREGADO. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. GRATIFICAÇÃO POR LIBERALIDADE. CARÁTER EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA. DECISÃO DO COLEGIADO QUE ACOLHE A CONCLUSÃO DO RELATOR.**

*Não integram a base de cálculo do salário-de-contribuição as verbas “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”, por força da isenção prevista no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212, de 1991.*

*A habitualidade configura-se como principal pressuposto para a incorporação de um pagamento à remuneração do segurado empregado. A verba "gratificação por liberalidade" paga de forma eventual ao diretor empregado na rescisão do contrato de trabalho não integra o seu salário-de-contribuição. Nada obstante, a maioria dos conselheiros acolheu a conclusão do relator, o qual afastou a incidência da contribuição previdenciária adotando fundamento diverso, por considerar improcedente a motivação do respectivo lançamento fiscal.*

**EXPOSIÇÃO A AGENTES NOCIVOS. CALOR. ADICIONAL DESTINADO AO FINANCIAMENTO DO BENEFÍCIO DE APOSENTADORIA ESPECIAL.**

*O adicional destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial incide sobre a remuneração dos segurados empregados expostos ao agente calor, desde que com medição no limite ou acima do limite de tolerância avaliado segundo o Anexo 3 da NR15.*

**EXPOSIÇÃO A AGENTES NOCIVOS. BENZENO. CÁDMIO. ADICIONAL DESTINADO AO FINANCIAMENTO DO BENEFÍCIO DE APOSENTADORIA ESPECIAL.**

*O adicional destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial incide sobre a remuneração dos segurados empregados expostos ao agentes benzeno e cádmio avaliados apenas de forma qualitativa, que considera a nocividade pela simples presença no processo produtivo e no ambiente laboral, independentemente de mensuração.*

**SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LIMITE MÁXIMO DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

*Tratando-se de contribuinte individual prestador de serviços remunerados a mais de uma empresa que já teve, mensalmente, a contribuição descontada sobre o limite máximo do salário-de-contribuição, não se deve exigir recolhimento adicional no que se refere à contribuição social previdenciária devida pelo segurado.*

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERADOS. INTERMEDIAÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. DECISÃO DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 598.838/SP. INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A decisão definitiva de mérito no RE nº 598.838/SP, proferida pelo STF na sistemática da repercussão geral, declarando a inconstitucionalidade da contribuição da empresa prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, relativamente a serviços que lhe sejam prestados por cooperadores, por intermédio de cooperativas de trabalho, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive quando da exigência fiscal relativa aos descumprimento de obrigações acessórias.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32A DA LEI N° 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449, de 2008, a qual fez acrescentar o art. 32A à Lei nº 8.212, de 1991.*

*Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, ‘c’, do CTN sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.*

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS.  
ENUNCIADO DA SÚMULA CARF N° 28**

*Este Conselho Administrativo é incompetente para se pronunciar sobre controvérsias referentes à representação fiscal para fins penais elaborada pela fiscalização. (Súmula Carf nº 28)*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

Intimada da decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial devolvendo a este Colegiado a discussão sobre duas matérias: natureza remuneratória da verba paga por liberalidade e em razão da rescisão de contrato de trabalho e ainda critério adotado para fins de aplicação da retroatividade benigna do art. 106, II, ‘c’, do CTN.

Para fundamentar a primeira divergência é citado como paradigma o acórdão 2301-004.245, defende a União que os ganhos eventuais só não integram o salário de contribuição se expressamente desvinculados por força de lei. A segunda divergência está

fundamentada no entendimento do acórdão paradigma nº 9202-002.193, segundo o qual havendo lançamento das contribuições, juntamente com a multa por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96. Esta norma deve ser comparada com a soma das multas aplicadas nos moldes do art. 35, inciso II e do art. 32, inciso IV, da lei nº 8.212/91, na redação anterior, para fins de aferição da retroatividade benigna, regramento observado pela fiscalização nos presentes autos.

O Contribuinte, concomitantemente, apresentou o seu próprio recurso especial e sua peça de contrarrazões.

Após despacho de admissibilidade e despacho que rejeitou seu agravo, o recurso do Contribuinte devolve a este Colegiado a discussão dos seguintes temas: PLR - diretores não empregados - contribuintes individuais e a aplicação da Lei nº 10.101/00 (acórdãos paradigmas nº 2401-003.882 e 2403-002.336), PLR - diretores não empregados e a aplicação da Lei nº 6.404/76 (acórdãos paradigmas nº 2402-002.883 e 2301-002.492) e Obrigação acessória (incorreção GFIP) - inocorrência - improcedência do auto principal (acórdão paradigma nº 2302-002.928).

Em sede de contrarrazões o contribuinte defende o não conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Nacional quanto a tema relativo à natureza da verba "Gratificação Liberalidade" e pugna pelo não provimento da discussão sobre a multa.

A Fazenda Nacional também apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do recurso do contribuinte no que tange a discussão acerca da multa pelo descumprimento da obrigação acessória e defendendo a manutenção do acórdão recorrido em relação à exigência da contribuição incidente sobre o PLR pago aos diretores não empregados.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

### **Do recurso do Contribuinte:**

#### Do conhecimento

Diante da relação de causa e efeito, inicio a apreciação pelo recurso interposto pelo contribuinte, e antes de analisarmos o mérito, diante das alegações trazidas em sede de contrarrazões, passamos à análise do cumprimento dos requisitos formais para o conhecimento do recurso.

Conforme exposto no relatório o recurso do contribuinte devolve a este Colegiado a análise de duas teses: não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de participação nos lucros e resultados aos administradores estatutários da empresa - discussão que envolve a análise sob dois prismas distintos, abrangência da Lei nº 10.101/00 e aplicação da Lei nº 6.404/76, e impossibilidade de exigência de multa por

---

descumprimento de obrigação acessória antes da constituição do crédito relativo à obrigação principal correlata.

No que tange as verbas pagas a título de PLR, para cada uma das teses, foram trazidos dois acórdãos paradigmáticos: diretores não empregados - contribuintes individuais e a aplicação da Lei nº 10.101/00 (acórdãos paradigmáticos nº 2401-003.882 e 2403-002.336) e PLR - diretores não empregados e a aplicação da Lei nº 6.404/76 (acórdãos paradigmáticos nº 2402-002.883 e 2301-002.492). No que tange a este tema, não há reparos a serem feitos no despacho de admissibilidade.

Entretanto, no que tange a discussão da exigência da multa, entendo que os acórdãos paradigmáticos e recorrido tratam de situações fáticas distintas, o que impede o conhecimento do recurso, explico.

No presente caso a fiscalização reuniu, em um único processo administrativo, autos de infração para exigência da obrigação principal e das multas pelo descumprimento das obrigações acessórias correlatas, ou seja, exige-se em um só momento a contribuição devida pelos fatos geradores omitidos e a multa por ausência de registro em GFIP desses mesmos fatos.

No lançamento analisado pelo acórdão nº 2302-002.928 a situação é diversa. Naquele caso o trabalho de fiscalização resultou em processos administrativos distintos, o auto de obrigação principal e auto de obrigação acessória foram julgados em momentos distintos, assim quando o Colegiado paradigmático se manifestou pela multa da GFIP a obrigação principal já havia sido extinta por decisão favorável ao contribuinte transitada em julgado - informação colida a partir de diligência solicitada pela própria turma. Vejamos parte do acórdão onde a situação foi bem delimitada:

*Compulsando os autos, a informação prestada na diligência solicitada e os documentos juntados pela recorrente às fls. 167/172, é de se ver que a obrigação principal conexa a este auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, teve decisão favorável ao contribuinte.*

*Ou seja, o PAF 16327.001163/2008-22, que tratava da contribuição previdenciária incidente sobre valores pagos aos administradores a título de participação nos lucros da companhia, teve julgamento proferido pela 3ª Turma Especial, da 3ª Câmara da Segunda Seção do CARF, em 19/07/2013, com a seguinte Ementa:*

**PARTICIPAÇÃO NÓS LUCROS • COM FULCRO NO PARÁGRAFO 1.0 • DO ARTIGO 152 DA LEI N.º 6.404/768.  
NÃO' INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*A 'participação dos administradores nos lucros da companhia, 'na forma - prevista no parágrafo 1.º do artigo 152 da Lei nº 6.404/768, não configura base de cálculo de contribuição previdenciária.*

*Recurso Voluntário Provido*

*Desta forma, este auto de infração lavrado pela falta de informação em GFIP daquelas contribuições previdenciárias consideradas indevidas, não deve prosperar.*

A conclusão do Colegiado paradigmático é uma decorrência lógica das infrações: se a exigência da obrigação principal foi julgada improcedente, excluindo do mundo jurídico qualquer crédito tributário, o lançamento da obrigação acessória perde seu objeto, afinal sem contribuição não existe informação a ser lançada em GFIP.

De fato o entendimento acima vai ao encontro do entendimento defendido pelo Contribuinte:

*Em homenagem aos princípios do contraditório, da ampla defesa, do não confisco, do devido processo legal, da razoabilidade e da proporcionalidade, não parece justo, razoável ou proporcional que a empresa tenha que arcar com a aplicação de multa pelo não pagamento de um tributo que ainda está sendo discutido em juízo ou no âmbito administrativo, mas sempre com a exigibilidade suspensa.*

*Enfim, não deve a empresa declarar aquilo que entende não ser devido, muito menos cobrar a Fiscalização multa por descumprimento de obrigação acessória se o principal encontra-se em discussão na esfera administrativa, razão pela qual padece a multa cobrada na presente autuação.*

...

*Ora, como não podem subsistir os autos pertinentes às obrigações acessórias caso as obrigações principais sejam declaradas indevidas, é certo que a suspensão da exigibilidade das primeiras é medida imperativa.*

Ocorre que no presente caso esta discussão é inócua, como dito, o lançamento da obrigação acessória está sendo julgado em conjunto com a obrigação principal. Ou seja, ao final do processo - como o seu trânsito em julgado, prevalecendo a exigência da obrigação principal será mantida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Não existe qualquer ameaça de direito ou prejuízo ao contribuinte.

Vale destacar que, neste momento, para parte do lançamento da obrigação principal - PLR empregados e Adicional SAT/GILRAT, já há decisão definitiva pela exigência da contribuição, o que já legitima a manutenção das multas pela ausência de informações dessas rubricas na GFIP. O que ainda se discute é a forma de cobrança dessas multas uma vez que há recurso de Fazenda Nacional, pendente de julgamento, acerca da retroatividade benigna da Lei nº 11.941/01.

Diante do exposto, conheço em parte o recurso do Contribuinte, apenas quanto à matéria: PLR - Administradores não empregados.

#### Do mérito

Quanto a parte conhecida ('incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos aos administradores não empregados a 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 a título de distribuição de lucros aos administradores de pessoas jurídicas quando tais trabalhadores não possuem vínculo empregatício. Em que pesem os argumentos em sentido contrário, entendo não haver qualquer óbice legislativo 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 Custo, construo a seguinte regra matriz de incidência para a contribuição previdenciária ora discutida: havendo pagamento de valores pela empresa a trabalhador sem vínculo empregatício (contribuinte individual), deve a pessoa jurídica recolher a título de contribuição previdenciária no mês, valor correspondente à incidência de 20% sobre o total das remunerações pagas.

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

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 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 expostas. 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. Caso a intenção do legislador fosse restringir as exceções do citado parágrafo 9º ou mesmo a exceção da alínea 'j' ora discutida, deveria ter feito menção que as exclusões somente abrangeiam 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 nos 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.

Assim, é 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, com base na Lei nº 6.404/76, entendo que a importância paga aos administradores não empregados a 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:**

#### Do conhecimento

O recurso da Fazenda Nacional também versa sobre dois temas, sendo que em sede de contrarrazões o Contribuinte defende o não conhecimento da divergência relativa à natureza jurídica da verba "gratificação liberalidade". E quanto a este ponto, de fato, o despacho de admissibilidade deve ser revisto.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, consequentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto.

Quanto à "gratificação liberalidade" a Fazenda Nacional cita como paradigma o acórdão nº 2301-004.245 para defender que somente os ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por lei podem ser excluídos do conceito de salário-de-contribuição. Entretanto, consta do citado acórdão a seguinte conclusão:

*Ou seja, eventualidade é a qualidade daquilo que não se é esperado.*

Portanto, somente os rendimentos – pagos, devidos ou creditados – dependentes de acontecimento incerto, imprevisto, é que serão conceituados como eventuais.

Conseqüentemente, não conceituo o pagamento da gratificação como eventual, pois não tem como característica a incerteza, a imprevisão, tanto é que foi pactuado, com regras e condições.

E acrescenta:

Portanto, só Lei pode definir quais parcelas recebidas a título de ganhos eventuais não integram o salário-de-contribuição.

Como não há a definição por Lei de que a parcela em questão não integra o salário de contribuição, deve ocorrer a incidência da contribuição.

...

Destarte, reforçando nossa tese, somente os ganhos eventuais (dependentes de acontecimento incerto), desvinculados do salário expressamente, pelo único instrumento hábil para tanto, a Lei, é que estarão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária.

No caso do acórdão paradigma, embora não esteja clara qual era o tipo de gratificação paga, é possível compreender da discussão que o valor foi pago em razão dos serviços prestados pelos empregados do Contribuinte, pagamento cujas regras e previsão eram de conhecimento prévio dos beneficiados pela verba. No caso a verba se quer poderia ser, no entendimento do Colegiado paradigmático, classificada como eventual (por ser previsível).

No acórdão recorrido o entendimento da maioria do Colegiado é semelhante ao do acórdão paradigma, qual seja, eventual é a verba paga em decorrência de evento incerto. E a incerteza do pagamento foi destacada pelo voto:

118. Atento à acusação fiscal, verifico que a fiscalização assim justificou a inclusão das parcelas no lançamento de ofício (fls. 69):

(...)

3.6.2 A gratificação paga por liberalidade não integra o salário-de-contribuição de acordo com a Lei 8.212/91, art. 28, parágrafo 9º, letra “e” desde que o pagamento seja efetuado eventualmente. Os valores pagos ou creditados ao segurado empregado a título de “Gratificação por Liberalidade” (código rubrica 0121) foram pagos nas competências 03/2007, 04/2007 e 05/2007 o que descharacteriza a eventualidade.

(...)

119. Sob só esse ângulo de compreensão da matéria não posso concordar com a autoridade lançadora.

119.1. Para a autoridade fiscal, a eventualidade do pagamento tem como face inversa a habitualidade. Se fosse um único pagamento, a gratificação paga por liberalidade seria eventual e não integraria o salário-de-contribuição, nos termos do item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

...

121. A verba em discussão foi paga em razão de um evento determinado e único, isto é, o desligamento dos quadros da empresa do empregado Maurício Lustosa de Castro, em mar/2007 (fls. 1.391). A natureza jurídica e o motivo a que ela se propõe não se alteram pelo número de parcelas em que foi dividida para pagamento.

121.1 A importância foi disponibilizada pelo empregador em virtude da atividade laboral desenvolvida pelo segurado ao longo dos anos, como retribuição pelos serviços prestados. O seguinte trecho da impugnação confirma a assertiva (fls. 1.025):

...

122. Ocorre que não há notícias que foi pactuada previamente, nada apontando no sentido de que o segurado empregado tinha conhecimento de que tal pagamento seria realizado quando implementada a condição para o seu recebimento estipulada pelo empregador.

122.1 Por conseguinte, dada a imprevisibilidade da sua ocorrência, cabe conceituar como eventual o pagamento dessa gratificação por liberalidade.

123. Contudo, ressalvo a minha posição particular, já que entendo que o ganho eventual a que alude o item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, deve estar expressamente desvinculado do salário por força de lei, para só então não integrar a remuneração do segurado empregado 124. Nada obstante o ponto de vista acima exposto, não se deve extrapolar os termos da acusação fiscal, sob pena de haver indevida inovação na motivação do lançamento pelo julgador administrativo.

125. Logo, tendo em conta a motivação do lançamento consignada no relatório fiscal, em confronto com a eventualidade da percepção da verba, conforme acima justificado, cabe afastar a tributação sobre os pagamentos a título de "Gratificação Liberalidade", que foram detalhados pela fiscalização no item 3.6 e Anexo VII do relatório fiscal.

126. Em observância ao § 8º do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, deixo registrado que a maioria dos Conselheiros, quando da deliberação da Turma, acolheu apenas a conclusão deste relator, que afastou a tributação incidente sobre a "gratificação por liberalidade".

126.1 Segundo a maioria do colegiado, a habitualidade configura-se como principal pressuposto para a incorporação de um pagamento à remuneração do segurado empregado.

*126.2 Não integram a base de cálculo do salário-de-contribuição as verbas “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”, por força da isenção prevista no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212, de 1991.*

*126.3 Uma vez paga de forma eventual a "gratificação por liberalidade", ainda que dividido o pagamento ao segurado empregado em parcelas por razões de fluxo de caixa da empresa, resta caracterizada a desvinculação.*

Observamos, portanto, que no presente caso o cenário é bem distinto daquele analisado pelo Colegiado paradigmático. Primeiro, porque a verba pode ser caracterizada como eventual uma vez que pega em razão de evento incerto, não previsto ou conhecido pelas partes e segundo porque, ainda que se adotasse a tese da 'necessidade da verba estar expressamente desvinculada por lei' (como entendido pelo relator), a improcedência persistiria em razão da premissa adotada pelo fiscal quando da realização do lançamento.

Diante do exposto, deixo de conhecer desta matéria.

Do mérito:

Quanto à matéria conhecida - retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo - já temos neste tribunal jurisprudência consolidada sobre o tema.

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

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

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

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

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

Interpretando o dispositivo e aplicando-o ao caso concreto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tem o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício,

---

conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

*AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA -  
APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI  
11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL -  
RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA  
APLICADA.*

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E  
ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO  
DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.*

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

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

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

Prosseguindo na análise do tema, também é o entendimento deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham

sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

*Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumpria o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*

*Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

*Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*

*“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estariamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Referido entendimento, que reflete as explicações da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, foi recentemente ratificado com edição da Súmula CARF nº 119 com o seguinte teor:

**SÚMULA CARF 119.**

*No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de*

---

*declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser 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.*

Assim, quando da execução do julgado deverá ser observada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009 e Súmula CARF nº 119.

### **Conclusão:**

Diante de todo o exposto, conheço em parte do recurso do Contribuinte para, na parte conhecida, dar provimento para afastar a exigência relacionada à verba paga a título de PLR – Administradores, e conheço em parte do recurso da Fazenda Nacional para, na parte conhecida, dar provimento para determinar que as multas sejam calculas segundo as regras da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009 e Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

De início, esclareço que minha divergência com os fundamento trazidos no voto vencido diz respeito, exclusivamente, à incidência de contribuições sociais sobre os valores pagos pela empresa a título de participação nos lucros a diretores não empregados, com relação às demais matérias, acompanho a i. Relatora.

Entendeu o Colegiado recorrido que os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

Irresignado, o Contribuinte argumenta que a verba distribuída aos diretores relacionados na autuação tinha natureza de participação nos lucros ou resultados da empresa, consoante permissão inserta no art. 152 da Lei 6.404/76. Referida verba não seria alcançada pelas contribuições previdenciárias por força da alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que determina que a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica (para os empregados a lei 10.101/2000, mas para os Diretores Estatuários a lei 6.404/1976) não se sujeita à incidência de tais contribuições. Infere ainda a Lei nº 10.101/2000 é também aplicável em relação à participação nos lucros deferida a administradores não empregados.

Para uma análise mais detalhada sobre o tema, impende salientar, de início, que as contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos decorrentes do trabalho, encontram abrigo na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195 da CF/1988:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

[...]

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

[...]

Aperceba-se que, como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte tratou de estipular que a incidência da contribuição alcança a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do *nomen jures* que lhe venha a ser atribuído.

Na esteira do texto constitucional, os incisos I e III dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 definiram as bases de cálculo das contribuições para o Regime Geral de Previdência Social (salário-de-contribuição) devida por empresas e trabalhadores, em relação a empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, nos seguintes termos:

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

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, 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 - 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;*

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

[...]

*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;*

[...]

Convém mencionar que, de acordo com o art. 12 da mesma lei, os diretores não empregados, assim como os membros de conselho de administração das companhias abertas, enquadram-se na legislação previdenciária como contribuintes individuais:

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

[...]

*V - como contribuinte individual:*

[...]

*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;*

[...]

Não restam dúvidas de que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

*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.* (Grifou-se)

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 prevê que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo constitucional. Senão vejamos:

*Art. 28. [...]*

[...]

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:*

[...]

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

[...] (Grifou-se)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de participação nos lucros ou resultados pelas contribuições previdenciárias ou de terceiros. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema. Confira-se:

**RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN  
GRA CIE Julgamento: 25/11/2008 Órgão Julgador: Segunda  
Turma**

*Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO.  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A  
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA  
CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação  
do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu  
com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de  
cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à  
edição da Medida Provisória 794/94.*

### **Decisão**

*A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.*

**RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO  
EXTRAORDINÁRIO**

*Relator(a): Min. MENEZES DIREITO*

*Julgamento: 23/09/2008*

*Órgão Julgador: Primeira Turma*

*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.**

A decisão da Suprema Corte corrobora a cognição de que os valores pagos a título de PLR têm natureza retributiva e sua desvinculação do salário-de-contribuição, repõe-se, está subordinada ao estrito cumprimento dos requisitos estabelecidos na lei que regula essa benesse.

De se esclarecer que no exame ora empreendido não se debate a possibilidade de enquadramento de contribuintes individuais nas hipóteses relacionadas nos dispositivos legais que tratam de isenções de contribuições sociais, mas da inaplicabilidade do disposto na alínea “j” do § 9º do art 28. da Lei nº 8.212/1991 a essa espécie de segurado da Previdência Social, por absoluta falta de amparo legal, visto que a Lei nº 10.101/2000 reportar-se tão-somente a trabalhadores com vínculo empregatício, isto é a segurados empregados.

E não poderia ser diferente, pois a lei previdenciária e a própria Lei nº 10.101/2000 foram editadas nos limites do texto constitucional. Não se olvide que o art. 7º da Constituição Federal reporta-se especificamente a trabalhadores que mantêm relação de emprego com empresa e isso fica muitíssimo claro logo no inciso primeiro do mencionado artigo que assegura a trabalhadores urbanos e rurais “relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa”.

Ademais, quando quis estender os direitos sociais relacionados no art. 7º a outras categorias de trabalhadores, que não aqueles vinculados à empresa por meio de contrato formal de trabalho, o legislador constitucional o fez expressamente, conforme se verifica do inciso XXXIV e parágrafo único desse artigo, *in verbis*:

*Art. 7º [...]*

*[...]*

*XXXIV - igualdade de direitos entre o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso*

*[...]*

*Parágrafo único. São assegurados à categoria dos trabalhadores domésticos os direitos previstos nos incisos IV, VI, VII, VIII, X, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XXI, XXII, XXIV, XXVI, XXX, XXXI e XXXIII e, atendidas as condições estabelecidas em lei e observada a simplificação do cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, decorrentes da relação de*

*trabalho e suas peculiaridades, os previstos nos incisos I, II, III, IX, XII, XXV e XXVIII, bem como a sua integração à previdência social.*

De se notar que o dispositivo que relaciona os direitos sociais dos trabalhadores não faz qualquer referência a contribuintes individuais. Além do que, se nos pautássemos pela lógica de que todos os direitos previstos no art. 7º da Constituição estariam direcionados também a contribuintes individuais, seria desnecessário segregar essa categoria de trabalhadores dos segurados empregados, o que não é o caso.

De outra parte, tem-se que o escopo da Lei nº 10.101/2000 é definir os moldes para que o pagamento da participação nos lucros ou resultados a trabalhadores caracterizados como empregados possa ser excluída da base de incidência das contribuições previdenciárias. Note-se que os arts. 2º e 3º da norma são absolutamente claros que sua aplicação restringe-se a empregados. Confira-se:

*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:*

[...]

*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 trabalhistico, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

[...]

De outra parte, as decisões da Suprema Corte, acima transcritas, demonstram que o entendimento do STF é de que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994. Assim, 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, refira-se à a Lei 6.404/1976, como intenta a Recorrente.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça também tem se posicionado no sentido de que: “*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].

Sobre o tema, tem-se ainda a decisão tomada no RE 569441/RS, submetido à sistemática de repercussão geral (art. 543-B do Código de Processo Civil CPC). Confira-se:

*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.*

Além do que, nos termos do § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil CPC) devem ser reproduzidas pelas Turmas deste Conselho.

Por oportuno, compete ressaltar que, por decorrerem do contrato estabelecido entre a Companhia e os diretores não empregados, os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros a esses contribuintes individuais prestam-se a retribuir o trabalho, enquadrando-se perfeitamente no conceito de remuneração descrito no inciso III do art. 22 e do inciso III do 28 da Lei nº 8.212/1991.

Com efeito, estando abrangida no conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre a participação nos lucros destinada a administradores, não há como acolher a pretensão do recorrente.

Resta claro, portanto, que a alínea “j” do § 9º da Lei 8.212/1991, ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, referiu-se à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual é destinada exclusivamente a regular os benefícios conferidos a segurados empregados.

## Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à PLR e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho