RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 15504.723746/2011-52

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

Processo nº	15504.723746/2011-52
Recurso nº	Especial do Procurador
Resolução nº	**9202-000.158 – 2ª Turma**
Data	25 de outubro de 2017
Assunto	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Secretaria de Câmara, para que este processo seja juntado por apensação ao processo nº 15504.723743/2011-19, com posterior retorno a esta relatora para prosseguimento e julgamento em conjunto.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

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, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório e Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Trata-se de Auto de Infração, exigindo-se multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, tendo em vista que a Contribuinte apresentou GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social com ausência de fatos geradores, *in casu,* parcelas de PLR consideradas como salário de contribuição, nas competências 03, 04, 11 e 12/2007 e 03/2008, conforme Relatório Fiscal da Infração de fls. 6 a 11 (Debcad nº 37.339.565-5).

Em sessão plenária de 17/07/2014, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2803-003.429 (fls. 1550 a 1557), assim ementado:

> *"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*
>
> *Data do fato gerador: 29/09/2011*
>
> *LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMISSAS.*
>
> *Apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, constitui infração à legislação previdenciária.*
>
> *MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA. APLICABILIDADE*
>
> *O artigo 32 da lei 8.212/91 foi alterado pela lei 11.941/09, traduzindo penalidade, em tese, mais benéfica ao contribuinte, a qual deve ser aplicada, consoante art. 106, II "c", do CTN, se mais favorável. Deve ser efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.*
>
> *Recurso Voluntário Provido em Parte."*

A decisão foi assim resumida:

> *"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator, para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A, I da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art .2º da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009. Sustentação oral Advogado Dr Lucas Aguiar Coelho, OAB/MG nº 124.429."*

O processo nº **15504.723743/2011-19**, que trata da respectiva obrigação principal, foi julgado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, conforme Acórdão nº 2401-003.487, de 15/04/2014, assim ementado:

> *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*
>
> *RECURSO DE OFÍCIO - CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA - PROPOSTA DE RETIFICAÇÃO POR PARTE DA AUTORIDADE FISCAL.*
>
> *Tendo a decisão de primeira instância simplesmente acatado a revisão proposta pela autoridade fiscal, quando da baixa do processo em diligência e tendo o auditor fundamentado a revisão em documentos*

que constatam o lançamento em duplicidade, correta decisão que propôs a retificação do lançamento

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADOS EMPREGADOS - PAGAMENTOS INDIRETOS - DESCUMPRIMENTO DA LEI - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Ao identificar pagamentos além dos valores pagos à título de salário, compete a autoridade fiscal, identificar se os pagamentos encontram-se no rol de exclusões previstos no art. 28, § 9º da lei 8.212/91, lançando-os, caso não se enquadrem em um dos seus incisos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS CONCERNENTES AO PAGAMENTO DA VERBA. DESCUMPRIMENTO DA LEI 10.101/2000 E ART. 28, § 9º, J.-LEI 8212 - NATUREZA SALARIAL

As exigências legais para que o pagamento de PLR esteja desvinculado do salário e portanto, fora do conceito de salário de contribuição são claras, ou seja, compete a empresa demonstrar o cumprimento da lei 10.101/2000, devendo o auditor exigir os documentos e explicações com vistas a identificar se a empresa realmente está cumprindo os preceitos legais.

O § 1º do art. 2º da lei 10.101/2000 exige que "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".

As metas ou critérios tem que ser negociados quando da realização dos acordos, conforme descrito expressamente na lei, não interessando se feitos no próprio documento, ou em documento apartado, mas desde que cumpra-se o mesmo rito para sua formalização, que é a participação dos trabalhadores na composição desses critérios.

ACORDO PRÉVIO - ASSINATURA DE ACORDO NO FIM DO EXERCÍCIO - IMPOSSIBILIDADE DE ATRELAR O PAGAMENTO COMO ESTÍMULO AO ENGAJAMENTO DO EMPREGADO NO TRABALHO. ESTIPULAÇÃO APÓS A REALIZAÇÃO DO TRABALHO

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

As metas, regras ou mesmo critérios que cada empregado/cargo deverá alcançar devem estar descritas nos acordos firmados, previamente ao trabalho, independente da qual dos instrumentos será utilizado pelo

empregador. Ao ajustar acordos no fim dos exercícios, todos os pagamentos feitos em relação aos resultados alcançados retroativamente, não podem ser considerados PLR desvinculado do salário.

PLR - PERIODICIDADE - OBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE SEMESTRAL

Nos termos do §2o do art. 3oda lei 8212/91 é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos.

No caso sob apreciação, o fato de existirem mais pagamentos no mesmo exercício ou mesmo no mesmo semestre não desnaturou a PLR, posto que evidenciado tratar-se de pagamentos a empregados diversos, diferença de pagamentos de PLR decorrentes de rescisões contratuais, ou diferenças ínfimas, que, quando apreciadas individualmente, denotam não se tratar de outra parcela ou antecipação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - COMPETÊNCIA 12/2008 - PLR EMPREGADOS - VÍCIO NA CONSTITUIÇÃO DO LEVANTAMENTO.

Foi constatado que a competência 12/2008 do PLR empregados não fere a periodicidade, posto que os demais pagamentos no mesmo semestre referem-se a outros eventos (rescisões ou diferenças ínfimas), portanto, esse argumento não pode ser utilizado para fundamentar o lançamento nessa competência, devendo ser declarada a improcedência das contribuições correspondentes.

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS - ADMINISTRADORES E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 - DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

A verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

A lei 10.101/2000 define os pressupostos para que o pagamento de PLR aos empregados não constitua remuneração, e por consequência seja incluído no conceito de salário de contribuição, não se aplicando por conseguinte aos pagamentos feitos a contribuintes individuais.

GRUPO ECONÔMICO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Conforme se depreende do art. 30, IX da lei 8.212/91, existe expressa previsão legal no âmbito previdenciário para que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei. Essa responsabilidade independente da pratica de atos por parte de seus dirigentes.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO NA

ESFERA ADMINISTRATIVA.- RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO GRUPO ECONOMICO

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO - . MULTA MAIS BENÉFICA.

Para que se determinasse o valor da multa a ser aplicada, procedeu-se ao comparativo: com base na antiga sistemática multa moratória (inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) com a multa por descumprimento da obrigação acessória, não informação em GFIP (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º8.212/1991), com a aplicação de multa de ofício (art. 35A da Lei n.º 8.212/1991) descrita na nova legislação Lei 11.941/2009, aplicando-se a mais favorável ao recorrente até a edição da referida lei.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte."

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Dar provimento parcial ao recurso: I) Por maioria de votos, para afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre a competência 12/2008, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que afastava a incidência pela ocorrência de vício formal; II) Pelo voto de qualidade considerar descumprido o requisito de fixação de critérios e regras claras e objetivas, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por considerar cumprido o requisito; III) Pelo voto de qualidade considerar descumprido o requisito de pactuação prévia, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por considerar cumprido o requisito; IV) Por maioria de votos, considerar que não restou descumprido o requisito da periodicidade, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que considerou que também restou descumprido este requisito; V) Pelo voto de qualidade, manter a incidência das parcelas pagas a contribuintes individuais, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares e Carolina Wanderley Landim, que afastavam a incidência sobre as parcelas pagas aos conselheiros do conselho de administração e o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que afastava a incidência sobre as parcelas pagas aos contribuintes individuais; e VI) Pelo voto de qualidade manter a multa lançada, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, que votou por limitar a multa em 20% e os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por limitar a multa de mora em 20% e cancelar a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Apresentará declaração de voto a conselheira Carolina Wanderley Landin.

Após essa decisão foi interposto Recurso Especial pelo Contribuinte, que se encontra aguardando distribuição na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Quanto ao presente processo, nº 15504.723746/2011-52, este foi encaminhado à PGFN em 23/07/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1558) e, em 29/07/2014, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1559 a 1572 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1587).

O apelo está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir **a aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009**.

Nesse passo, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, no sentido de se verificar, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e art. 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho de 07/03/2016 (fls. 1588 a 1591).

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 30/03/2016 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 1597/1598), a Contribuinte ofereceu, em 14/04/2016 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1603), as Contrarrazões de fls. 1604 a 1612, contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, manteve-se o dever do contribuinte apresentar GFIP com *"dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária"*, consoante art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212, de 1991;

- não obstante, foi alterada a previsão de penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória em apreço;

- o § 5º, do art. 32, da Lei nº 8.212, de 1991, que trazia a previsão da multa correlata, foi revogado também pela Lei 11.941, de 2009, e, a partir de então, a mesma penalidade passou a ser prevista no art. 32-A;

- nota-se que a infringência anteriormente punida pelo § 5º, do art. 32, da Lei nº 8.212, de 1991, é exatamente aquela que, na redação atual da Lei nº 8.212, de 1991, é punida pelo art. 32-A, qual seja, apresentar a declaração de que trata o inciso IV, do art. 32 (GFIP) com incorreções ou omissões;

- nesse sentido, a Lei 8.212, de1991 é clara ao tratar das multas, direcionando a hipótese do art. 32-A para os casos em que "*o contribuinte (...) deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32"* e a sistemática do art. 35-A para os casos em que houver *"lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei"*;

- a toda evidência, as penalidades previstas no § 5º, do art. 32, substituídas pelo art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa por descumprimento de obrigação acessória), tem natureza absolutamente distinta daquela prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício);

- enquanto a primeira tem por objeto penalizar o contribuinte pela não apresentação da GFIP ou sua apresentação com incorreções ou omissões, a multa estabelecida pelo art. 35-A pune o contribuinte pelo não recolhimento de tributos;

- com efeito, pode-se afirmar que, consoante redação original da Lei nº 8.212, de 1991, o descumprimento das obrigações principais e acessórias relativamente às contribuições previdenciárias eram punidas com duas espécies distintas de multa: i) a multa isolada por descumprimento de obrigação acessória (apresentação de GFIP com os fatos geradores da obrigação principal), estabelecida no art. 32; e ii) a multa de mora por descumprimento da obrigação principal (recolhimento do tributo no prazo especificado em lei), disposta no art. 35 da Lei nº 8.212/91;

- com a alteração da Lei nº 8.212, de 1991 pela Lei nº 11.941, de 2009, foram alterados os parâmetros de fixação da multa isolada (art. 32-A) e da multa de mora (art. 35), e acrescentada uma terceira hipótese, até então inexistente, que é a multa de ofício (art. 35-A);

- diante do exposto, afigura-se manifestamente equivocado, com a devida vênia, o entendimento sustentado pela Fazenda Nacional, pela comparação da soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) com a penalidade prevista pela novel redação do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que a multa de mora estabelecida pelo art. 35 da Lei 8.212, de 1991 permanece existindo, ainda que o cálculo seja feito com base em novos parâmetros;

- logo, é errôneo afirmar que a multa de ofício acrescida pelo art. 35-A da Lei 8.212, de1991 teria a mesma natureza do somatório das multas previstas originariamente no art. 32, § 5º (multa isolada) e no art. 35, II (multa de mora);

- ademais, defender a aplicação da penalidade prevista no art. 35-A em substituição às penalidades estabelecidas originariamente nos arts. 32, § 5º e 35, II, todos da Lei 8.212, de 1991, seria o mesmo que permitir a "*retroatividade maligna*" do dispositivo, uma vez que a possibilidade de aplicação da multa de ofício prevista no citado art. 35-A constitui inovação legislativa em face da normatização vigente à época da ocorrência dos fatos geradores;

- por tais razões, o acórdão recorrido há de ser mantido no ponto em que determina que o Auto de Infração deve ser calculado segundo a nova norma legal - art. 32-A, I, da Lei nº 8.212, de 1991, somente, e comparado com os valores que constam da autuação, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

Ao final, a Contribuinte requer seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se a decisão recorrida, no que tange à aplicação da retroatividade benigna.

Assim, constata-se que a exigência é relativa a multa por descumprimento de obrigação acessória, associada a obrigação principal cujo processo - nº 15504.723743/2011-19

- tramita em separado, encontrando-se na fase de distribuição do Recurso Especial para julgamento na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Diante do exposto, voto pela conversão do presente julgamento em diligência à Secretaria de Câmara, para que este processo seja juntado por apensação ao processo nº 15504.723743/2011-19, com posterior retorno a esta Relatora para prosseguimento e julgamento em conjunto.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo