



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000629/2008-80
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-010.276 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ICATU CAPITALIZAÇÃO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2004

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (CFL 68). OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CORRELAÇÃO.

Mantida a exigência da Obrigação Principal, automaticamente deve ser mantida a aplicação da multa por descumprimento da Obrigação Acessória correlata, de declarar em GFIP o valor das Contribuições Previdenciárias.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, o art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício abrangendo fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144, do CTN.

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 dar-lhe provimento parcial para reincluir na base de cálculo da multa os pagamentos relativos a Participação nos Lucros ou Resultados que haviam sido excluídos na decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João 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 lançamentos, relativos a Contribuições Sociais Previdenciárias:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
19740.000629/2008-80	37.179.403-0	Obrigação Acessória (AI 68)	Recurso Especial
19740.000630/2008-12	37.179.420-0	Obrigação Principal (Emp./SAT)	Cobrança
19740.000631/2008-59	37.179.421-8	Obrigação Principal (Terceiros)	Cobrança
19740.000632/2008-01	37.179.422-6	Obrigação Principal (Terceiros)	Cobrança
19740.000633/2008-48	37.179.423-4	Obrigação Principal (Emp./SAT)	Liquidado
19740.000634/2008-92	37.179.424-2	Obrigação Principal (Seg.)	Liquidado
19740.000635/2008-37	37.179.425-0	Obrigação Principal (Terceiros)	Arquivado
19740.000636/2008-81	37.179.426-9	Obrigação Principal (Terceiros)	Liquidado
19740.000637/2008-26	37.179.427-7	Obrigação Principal (Emp./SAT)	Cobrança
19740.000638/2008-71	37.179.428-5	Obrigação Principal (Seg.)	Cobrança
19740.000639/2008-15	37.179.429-3	Obrigação Principal (Terceiros)	Cobrança
19740.000640/2008-40	37.179.430-7	Obrigação Principal (Terceiros)	Cobrança
19740.000641/2008-94	37.179.431-5	Obrigação Principal (Emp.)	Parcelamento
19740.000642/2008-39	37.179.432-3	Obrigação Principal (Emp.)	Cobrança
19740.000643/2008-83	37.179.433-1	Obrigação Principal (Seg.)	Parcelamento

O presente processo trata do Auto de Infração de Obrigação Acessória, **Debcad 37.179.403-0** (AI-68), lavrado em razão de a empresa apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as Contribuições Previdenciárias, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 102 a 105.

Em sede de julgamento em primeira instância, a Impugnação foi considerada procedente em parte, conforme a seguir:

18. Desta forma, como houve retificação dos valores lançados nos Autos de Infração DEBCAD 3J.179.423-4 e 37.179.424-2 o presente crédito foi retificado nos moldes da legislação vigente a época da apuração. Considerando o Limite Máximo do salário de contribuição só ocorreram alterações de valores nas competências maio, junho e dezembro de 2004, que permaneceram abaixo deste teto. As demais competências que sofreram retificação de valores se mantiveram acima do Limite Máximo do salário de contribuição.

Portanto o crédito previdenciário ficou assim retificado:

DE:.... R\$ 289.609,36

PARA: R\$ 287.489,81

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 16/07/2014, prolatando-se o Acórdão n.º 2402-004.140 (e-fls. 2.872 a 2.894), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2004

AJUDA DE CUSTO.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos no início do contrato de trabalho como incentivo à prestação de serviço em localidade diversa à da residência do segurado. A indenização ajuda de custo visa ressarcir ao segurado das despesas com instalação em localidade diversa à de seu domicílio.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária aos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, quando não satisfeitos os requisitos exigidos pela legislação para gozo da imunidade.

GRATIFICAÇÃO DE INCENTIVO A EMPREGADOS DE EMPRESAS CONTRATADAS PARA VENDAS DE PRODUTOS DA CONTRATANTE - GUELTA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária os prêmios como incentivo a vendas, ainda quando o beneficiário seja empregado da empresa contratada para essa finalidade.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei n.º 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A decisão foi assim resumida:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da multa os valores correspondentes às primeira e segunda parcelas a título de PLR e, após, para adequação da multa aplicada 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.

O processo foi encaminhado à PGFN em 15/09/2014 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.895) e, em 09/10/2014, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 2.896 a 2.911 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.912), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, vigente à época, visando rediscutir as seguintes matérias:

- exclusão da tributação dos valores pagos a título de PLR, sem observância da periodicidade mínima; e

- aplicação da 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.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 26/11/2015 (e-fls. 2.916 a 2.923).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

Da periodicidade prevista na Lei n.º 10.101, de 2000

- somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei n.º 10.101, de 2000, estão imunes à tributação;

- de acordo com a legislação de regência da participação nos lucros e resultados, dos instrumentos decorrentes da negociação entre a empresa e seus empregados, devem 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;

- a lei ainda veda a distribuição dos valores em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;

- no caso, o requisito da periodicidade não foi observado pelo Contribuinte, razão que desnatura todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados;

- ressalte-se que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais;

- o próprio art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212, de 1991 é expreso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos;

- logo, o pagamento de PLR e resultados em desacordo com os dispositivos legais da Lei n.º 10.101, de 2000 enseja a incidência de Contribuições Previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, § 9º, “j” da Lei n.º 8.212, de 1991.

Da aplicação retroativa da multa mais benéfica

- no que diz respeito ao período até 11/2008, na execução do julgado dever ser verificado qual a norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (arts. 32, § 5º e 35, II, da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009) ou a multa de ofício, nos termos do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o recurso, reformando-se a decisão recorrida.

Cientificada em 15/03/2016 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 2.933), a Contribuinte quedou-se silente.

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.

Trata-se do Auto de Infração de Obrigação Acessória, **Debcad 37.179.403-0** (AI-68), lavrado em razão de a empresa apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não

correspondentes aos fatos geradores de todas as Contribuições Previdenciárias (CFL 68), conforme Relatório Fiscal de e-fls. 102 a 105.

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- exclusão, da tributação, dos valores pagos a título de PLR, sem observância da periodicidade mínima; e

- aplicação da 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.

Quanto à primeira matéria, o Colegiado recorrido excluiu da base de cálculo da multa os valores relativos às duas primeiras parcelas pagas aos segurados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), considerando que apenas os pagamentos excedentes, realizados em periodicidade inferior a um semestre civil e mais de duas vezes ao ano, deveriam ser considerados de natureza salarial. A Fazenda Nacional, por sua vez, entende que o descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei n.º 10.101, de 2000, implica incidência de Contribuições Previdenciárias em relação a todos os pagamentos efetuados a título de PLR e não apenas em relação às parcelas excedentes.

Conforme Relatório Fiscal de e-fls. 102 a 105, a incidência de Contribuições Sociais sobre tal rubrica foi exigida por meio dos processos n.ºs 19740.000637/2008-26, 19740.000638/2008-71, 19740.000639/2008-15 e 19740.000640/2008-40, que trataram das Obrigações Principais, já tendo sido proferidas decisões definitivas, representadas, respectivamente, pelos Acórdãos n.ºs 2201-004.673 (e-fls. 3.012 a 3.029), 2201-004.672 (e-fls. 3.040 a 3.057), 2201-004.671 (e-fls. 3.068 a 3.086) e 2201-004.670 (fls. 3.097 a 3.115), **que mantiveram integralmente as autuações.**

Assim, tendo em vista que as Obrigações Principais correlatas ao presente AI-68 já foram objeto de decisões administrativas definitivas, aplica-se aqui o que nelas foi decidido, portanto deve ser restabelecida a exigência de declaração, em GFIP, dos valores relativos aos pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), inclusive os correspondentes às primeira e segunda parcelas, que haviam sido excluídos da base de cálculo pelo Colegiado recorrido.

Com estas considerações, é de se dar provimento ao recurso, nesta primeira matéria.

A segunda matéria suscitada pela Fazenda Nacional trata da **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.**

O Colegiado recorrido determinou a aplicação da multa prevista na redação do art. 32-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009, caso mais benéfica. A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que, na execução do julgado, se verifique qual a norma mais benéfica: a soma das duas multas anteriores (arts. 32, § 5º e 35, II, da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009) ou a multa de ofício, nos termos do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Entretanto, o pedido da Fazenda Nacional contraria o que consta da Nota SEI n.º 27/2019/SRJ/PGACET/PGFN-ME, assim ementada:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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, conforme o ato da própria PGFN, não há como fazer retroagir a aplicação da multa de ofício de 75%, portanto ao apelo deve ser negado provimento, nesta parte.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para reincluir na base de cálculo da presente multa os valores que haviam sido excluídos na decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo