



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14485.001552/2007-29  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.627 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de setembro de 2022  
**Recorrente** METROPOLITAN LIFE SEGUROS E PREVIDENCIA PRAIVA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 26/10/2007 a 26/10/2007

DECADÊNCIA PARCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. PAGAMENTO DE PLR. DIRETORES EMPREGADOS. POSSIBILIDADE DE PARTICIPAÇÃO. LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08. declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212. de 24/07/91. devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

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

A participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores empregados enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei 8.212/91 relativas às parcelas não integrantes do salário de contribuição.

A Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/76) sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as eventuais participações nos lucros ou resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo.

MULTA DE OFÍCIO. AIOA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, as multas de mora por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP devem ser comparadas, de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão n.º 16-24.503 – 12ª Turma da DRJ/SP1, fls. 131 a 151.

Trata de autuação referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

### DA AUTUAÇÃO

Trata-se de Auto de Infração (AI) n.º 37.058.410-4 lavrado pela fiscalização em 26/10/2007, contra a empresa em epígrafe, por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997 (vigente à época da lavratura), e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, tendo em vista que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração, ela deixou de informar em GFIP valores pagos a segurados contribuintes individuais (administradores e autônomos), conforme discriminado em planilhas anexas, denominadas:

Anexo I - Salário de Contribuição não Declarado - Autônomos;

Anexo II - Salário de Contribuição não Declarado - PLR Administradores. O Relatório Fiscal da Infração informa, ainda, que não constam autos de Infração lavrados contra a empresa, em ações fiscais anteriores, e nem a ocorrência de outras circunstâncias agravantes. O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, por sua vez, informa que foi aplicada, no caso, multa correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, conforme artigo 32, parágrafo 5º da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97 (vigente à época dos fatos geradores), e artigos 284, inciso II e 373 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, na redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 09/06/2003, atualizada pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 141 de 11.04.2007, observado o limite por competência, em função do número de segurados da empresa, previsto no artigo 32, parágrafo 4º da Lei n.º 8.212/91.

O valor da multa alcança o montante de RS 130.899,30 (cento e trinta mil, oitocentos e noventa e nove reais e trinta centavos) conforme anexos: III - Valor Devido não Declarado por rubrica e competência e IV - Cálculo do valor total da multa aplicada.

### DA IMPUGNAÇÃO

A empresa foi cientificada do lançamento fiscal em 26/10/2007, fls. 01 e apresentou defesa tempestiva em 26/11/2007, através do instrumento de fls.48/78, alegando em síntese, que:

### Da Ofensa ao Princípio da Verdade Material - Do Vínculo Empregatício dos Diretores da Impugnante

As pessoas eleitas pela Impugnante para o exercício do cargo de diretoria jamais perderam a qualidade de segurados empregados em virtude da posse e do exercício do cargo. E que, conforme a documentação juntada, eles nunca perderam a qualidade de segurado empregado da Previdência Social, tendo recolhido as contribuições como segurados empregados. Que o único meio de desconsiderar essa qualidade seria através da comprovação de inidoneidade dos documentos que lhe foram apresentados ou da comprovação de existência dos elementos configuradores da relação empregatícia, procedimentos que jamais ocorreram.

Os diretores podem ser enquadrados na qualidade de segurados contribuintes individuais ou na qualidade de segurados empregados, dependendo da presença dos requisitos previstos na CLT. E a própria Lei n.º 8.212/91, no seu art. 12, I, alínea "a", reconhece que os empregados diretores que mantêm o vínculo de subordinação devem ser considerados como empregados para efeitos previdenciários. Foram sempre considerados empregados, sendo-lhes paga as verbas trabalhistas como 13º salário, declarados em GFIP como tal com o devido recolhimento de SAT e terceiros.

Assim, em razão do princípio da verdade material não era lícito à Auditoria Fiscal deixar de considerar as provas trazidas à fiscalização, segundo as quais os diretores em questão são segurados empregados para fins previdenciários. Cita jurisprudência e doutrina.

Conclui a impugnante que seus empregados jamais perderam a qualidade de segurados empregados da Previdência Social (seja antes, durante ou depois do exercício de cargo de direção da empresa), razão pela qual os pagamentos realizados a título de PLR não

O art. 7º, XI, da CF previu a total desvinculação da remuneração dos valores pagos a título do PLR e que a Lei n.º 10.101/2000 concretiza a regulamentação da garantia constitucional. O artigo da CF é auto-aplicável, mesmo antes da edição da MP n.º 794/94. E que para a distribuição do PLR é necessário, além do trabalho, sejam atingidas determinadas metas e condições eleitas

### Da Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias

Em nenhum momento a fiscalização atestou ou sequer evidenciou que os pagamentos realizados pela Impugnante teriam natureza salarial, e os pagamentos efetuados a título de PLR não possuem qualquer vinculação à natureza da prestação de serviços pelos beneficiados. Somente ocorreria a retributividade se o pagamento de PLR fosse proporcional ao trabalho executado e à função desempenhada do trabalhador o que não ocorreu no presente caso.

### Da Decadência

A notificação ocorreu em 26/10/2007, e por isto estão decadentes as contribuições sociais cujos fatos geradores ocorreram antes de 09/2002, sendo inconstitucionais formalmente os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91. Uma vez que como as contribuições tem natureza tributária, ficam assim sujeitas à reserva constitucional de lei complementar as normas sobre sua decadência e prescrição (art. 146, III, b da CF88). As contribuições sociais são tributos sujeitos a lançamento por homologação, assim decorridos cinco anos do fato gerador há a homologação tácita, sendo extinto o crédito. Da Inconstitucionalidade da Contribuição Adicional de 2,5% \

Fere o princípio da isonomia a diferenciação realizada pela Administração com a categoria da atividade financeira, ao instituir um adicional de 2,5% sobre a contribuição da empresa. Ferindo também o princípio da retributividade, já que não tem esse setor muitos empregados. Que a Emenda 20/98 tentou constitucionalizar esse adicional, mas

não alcançou tal propósito, já que não cabe Emenda abolir as cláusulas péticas, entre eles o princípio da isonomia.

#### Dos Critérios Indevidamente Adotados para a Definição do Valor da Multa

O valor da penalidade foi calculado em base nas disposições da Portaria MPS nº 142/07, porém não é lícita a aplicação de tal dispositivo legal, pois se refere única e exclusivamente aos fatos geradores ocorridos após 1º de 01.04.2007.

A definição da multa aplicada (acaso fosse devida) deveria ter levado em consideração o valor vigente à época da ocorrência dos supostos fatos geradores, ou seja em 2002. Desta forma, conclui que o valor consubstanciado no presente auto carece de fundamentação legal.

Deste modo, como consequência e em respeito aos princípios que regem o ordenamento jurídico, em especial os princípios da legalidade e da irretroatividade, o lançamento fiscal não há que prosperar.

#### Da Ilegalidade da Inclusão dos Diretores da Impugnante no Polo

##### Passivo da NFLD

A NFLD *sic* tem outro vício ao imputar responsabilidade solidária pelo pagamento do crédito tributário aos diretores da Impugnante, conforme estabelecido na Relação de Co-Responsáveis. Uma vez que eles não são sujeitos passivos da obrigação tributária, seja pela categoria de contribuintes, seja pela categoria de responsáveis. Assim, por força de lei, somente a Impugnante estaria inicialmente obrigada ao cumprimento desta obrigação tributária. As hipóteses onde os diretores poderiam ser responsabilizados subsidiariamente pelo pagamento das contribuições em comento estão previstas no art. 135 do CTN, hipóteses estas que não ocorreram no caso presente. Não podendo ser responsabilizados em virtude do simples inadimplemento desta obrigação tributária

##### Do pedido

REQUER seja julgado integralmente improcedente o presente Auto de Infração, com a consequente extinção do crédito tributário e que os seus diretores sejam imediatamente excluídos do polo passivo da presente autuação.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que assiste razão em parte à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 26/10/2007 a 26/10/2007

Ementa.

**ALTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

**PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS**

Integra a remuneração a parcela recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

#### CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.

Declarada pelo STF, por meio de Súmula Vinculante n.º 08, a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos relativos às contribuições sociais previdenciárias, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional, que determina o prazo de 5 (cinco) anos para a constituição e cobrança do crédito tributário. RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS.

O Relatório de Representantes Legais - REPLEG tem por finalidade listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Tempestivamente, houve a interposição de recurso voluntário pela contribuinte às fls. 156 a 186, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

### Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Da análise dos autos, percebe-se que a autuação foi devida ao fato de que a contribuinte deixou de informar em GFIP valores pagos a segurados contribuintes individuais (administradores e autônomos), relacionadas ao salário de contribuição não declarado e ao plano de participação nos resultados referente a pagamento a diretores.

A decisão recorrida deu parcial provimento à impugnação, considerando decadente somente o valor considerado na competência 01/2001, pois a partir da competência 01/2002, a Fazenda Pública teria o direito de constituir o crédito tributário em até cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (01.01.2003), não havendo que se falar em decadência, portanto, para o período de 01/2002 a 04/2006.

Ao iniciar seu recurso, a contribuinte suscita a interligação do presente processo, CFL - 68, ao processo da obrigação principal, 14485.001551/2007-84.

Ao analisar o referido processo da obrigação principal, percebe-se que o mesmo já foi julgado por este Conselho de Recursos Fiscais, através do acórdão, 2301-003.473 – 3ª

Câmara / 1ª Turma Ordinária, datado de 17 de abril de 2013, sendo dado provimento ao recurso do contribuinte.

A título de informação, sobre a suscitada retroatividade benigna, onde, segundo a recorrente, a partir da vigência da lei 11.941/09, caberia a utilização da multa mais benéfica, pois na época da lavratura do presente Auto de Infração já vigorava a Lei n.º 11.941/09, que introduziu a multa mais benéfica ao contribuinte devendo, pois, ser aplicada ao presente caso para redução da multa ora exigida, aos patamares mínimos previstos pelo § 3º do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91.

Neste item do recurso, entendo que assistiria razão à recorrente no sentido de que fosse aplicada a retroatividade benigna.

Por conta disso, no sentido de acatar os argumentos apresentados pela recorrente, também, considerando a abrangência e coerência do acórdão 2201-008.973, desta turma de julgamento, datado de 09 de agosto de 2021, utilizo-o como minhas razões de decidir, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso n do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB n.º 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e

Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei n.º 8.212, de 1991, não contivesse a

expressão "lançamento de ofício", o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Caif n.º 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

#### Súmula CARF n.º 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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade de votos, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre o tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt ao REsp 1341738/SQ REsp 1585929/SP. AgInt ao 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.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI N.º 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI n.º 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes

considerações:

(-)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de moral nem na redação primeira, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, de 2008).

Vale ressaltar que o cancelamento da súmula Carf 119 ainda não foi publicado, o que, por expressa previsão regimental, exigiria a aplicação de seus termos por parte dos membros desta Turma. Entretanto, o cenário em que a súmula em tela foi editada se mostra

absolutamente incompatível com o verificado nesta data e, muito embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Colegiado, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não publicado o cancelamento da Súmula 119 e da não vinculação desta Turma ao Parecer SEI n.º 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.



Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009). deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%. mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude ait. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991. que prevê a multa de, pelo menos, 75%. apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%. sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11.315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme ait. alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do ait. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fruídos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo ait. 35 pela Lei 11.941/09:

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o ait. o ait. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Em relação aos demais questionamentos da recorrente, considerando que são similares aos apresentados por ocasião da defesa utilizada no processo da obrigação principal e que o resultado deste julgamento está vinculado ao referido processo, entendo que deva ser aplicado ao presente, os efeitos da decisão prolatada no referido processo, com a respectiva exclusão da exigência tributária.

Por conta do exposto, utilizarei como razão de decidir, o acórdão 2301-003.473, prolatado por ocasião da obrigação principal, cujos trechos estão a seguir transcritos:

#### DAS PRELIMINARES

##### Inexistência de Nulidade

2. Inicialmente, pugna o contribuinte pela anulação da decisão de primeira instância sob o fundamento de que "houve a indevida inovação e alteração do critério jurídico que fundamenta a autuação fiscal; e houve desrespeito aos limites objetivos da diligência fiscal que acabou por fundamentar a decisão recorrida" (f. 434)

3. Contudo, o inconformismo do recorrente não encontra guarida, tendo em vista que foram devidamente demonstrados nos autos a descrição dos fatos e a respectiva capitulação legal que fundamentou a exigência tributária.

4. Além disso, foi dada ciência ao contribuinte da diligência, tendo este, inclusive, se manifestado nos autos sobre a questão.

5. Por fim, cumpre ressaltar que o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art 50. da Lei n.º 9.784/99 e art. 38. do Decreto 7.574/2011. Assim, não há que se falar em anulação do lançamento fiscal, no que rejeito a preliminar levantada pelo contribuinte.

##### Impossibilidade da Análise de Inconstitucionalidade pelo CARF

6. Ainda em sede de preliminar, o contribuinte requer o julgamento das "ilegalidades e inconstitucionalidades" que considera existentes no lançamento sob o

argumento de que a esfera administrativa possui competência para a análise de questões nas quais reste clara a inconstitucionalidade da norma aplicada pelo agente fiscal.

7. E não obstante o arrazoado trazido pelo recorrente, entendo que tal argumento não merece prosperar\*, pois, a teor do que dispõe o art. 26-A. do Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, exceto nos casos previstos no § 6º do mesmo dispositivo legal, a seguir transcrito, este órgão julgador, de cunho administrativo, não tem competência leal para apreciar e declarar ilealidade ou inconstitucionalidade de dispositivo de lei.

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Í-.)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I — que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II—que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts, 18 e 19 da Lei no 10,522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993."

8. Segundo o *caput* do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — RICARF. é vedado aos seus Conselheiros membros, sob fundamento de inconstitucionalidade, afastar a aplicação ou deixai' de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto. Ademais, a súmula n.º 2 do CARF preceitua:

"Súmula CARF n" 2:

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

9. Dessa forma, afastam-se as alegações de inconstitucionalidade e de ilegalidade, pois os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições contidas no auto de infração em apreço, todos discriminados nos Fundamentos Legais do Débito, encontram-se em plena vigência, não havendo até a presente data manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre a inaplicabilidade dos mesmos.

10. Assim, rejeito as alegações do contribuinte de inconstitucionalidade dos atos normativos que embasam o lançamento e passo à análise das demais questões recursais.

Decadência

11. Por fim. é importante que seja feita a análise da decadência, conforme requerido pelo contribuinte, tendo em vista que. conforme será demonstrado, parte do crédito tributário constituído já se encontra decaído, segundo o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional.

12. Sobre essa questão, cumpre dizer que o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212. de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. *verbis*: "Súmula Vinculante nº 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

13. Os efeitos da Súmula Vinculante estão previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417. de 19/12/2006. *in verbis*:

"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei."

14. Ainda sobre o assunto, a Lei n.º 11.417, de 19 de dezembro de 2006, dispõe o que segue:

"Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder a sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão."

15. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência, prevista no Código Tributário Nacional (CTN), se aplica ao caso concreto.

16. Acerca das regras de verificação da decadência do crédito tributário, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está consolidada no seguinte sentido:

"[...] 1. Está assentado na jurisprudência desta Corte que, nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadência!. Precedente em recurso representativo de controvérsia (REsp 973733/SC, Rei. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009). [...] 3. Recurso especial parcialmente provido". (REsp 1015907/RS, Rei. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 10/09/2010)

"(...) 1. O prazo decadência! quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocon'e, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rei, Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rei Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra-decadência! rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelanão-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencia! decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico

Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ08/2008". (REsp 973733/SC, Rei. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009).

17. Compulsando os autos, verifica-se que houve recolhimento parcial, em face da totalidade das folhas de salários da empresa, sobre os valores lançados, vez que, no Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal (TEAF), ficou consignado que a fiscalização examinou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, comprovantes de recolhimento, folha de pagamento e outros documentos (f. 42).

18. O recolhimento comprovado de parte das contribuições sociais previdenciárias, ainda que a incidência seja sobre as demais parcelas não lançadas, leva ao convencimento de que deve prevalecer a regia trazida pelo artigo 150. § 4º do CTN.

19. Considerando que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 26/10/2007 (f. 2), referente às contribuições do período de 01/01/2001 a 30/04/2006, fica alcançada pela decadência quinquenal as competências 01 2001 a 09 2002. Restando, entretanto, mantidas as competências de 10/2002 a 04 2006.

20. Assim, como ainda há débito remanescente, passo a examinar\* as demais questões recursais.

#### DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

##### SOBRE PLR

21. Uma vez ultrapassadas as preliminares suscitadas pela recorrente, passo a apreciar as alegações de mérito trazidas no bojo do recurso voluntário.

22. No tocante à não incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente a seus diretores empregados, sob a rubrica de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), parece-me que razão assiste ao contribuinte.

23. Entendo que a aplicação da previsão constitucional de participação nos lucros e resultados da empresa pelos seus empregados é perfeitamente extensiva àqueles pertencentes aos quadros de diretores, visto que a legislação de regência da matéria não colocou qualquer amarra (art 7º; XI da CF; Lei 10.101/2000).

24. Salienta-se, outrossim, que a Lei das S.A. (Lei n. 6.404/76) sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as eventuais participações nos lucros ou resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo. Eis o dispositivo citado:

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

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

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

( ... )

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

25. Nesse sentido, vale notai\* que há previsão no art. 12. inciso I. alínea *a.* da Lei 8.212 91. de que aquele que presta serviço como diretor empregado é segurado obrigatório da Previdência Social, nos seguintes termos:

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

I— como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado."

26. A definição de diretor empregado está insculpida no § 2º. do art. 9º. do Decreto nº 3.048. de 06 de maio de 1999. a saber:

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

( ... )

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

27. No caso em tela. o vínculo empregatício não se dissolveu com a ascensão do empregado ao cargo de diretor, uma vez que todos os elementos necessários à existência do vínculo continuaram presentes, notadamente a subordinação jurídica. Assim orienta a Súmula 269. do TST:

"Diretor eleito. Cômputo do período como tempo de serviço. O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego,"

28. Assim, forçoso é concluir que as parcelas pagas a título de PLR não tiveram, no caso em análise, caráter remuneratório, mas sim indenizatório. considerando-se. ainda, que a fiscalização não se eximiu do ônus de provai\* que os diretores não eram empregados quando da autuação fiscal.

29. E de se concluir que o fisco só promoveu o lançamento da contribuição no equivocado entendimento de que a PLR deve ser paga exclusivamente aos trabalhadores empregados que não exercem qualquer outra função dentro da empresa. Em nenhum

momento considerou que os lucros auferidos pela empresa para distribuição foram decorrentes do esforço mútuo de todos, seja empregado ou diretor, não devendo existir qualquer distinção pelo vínculo dos trabalhadores.

30. Ademais, o benefício é notadamente conhecido como um plano de incentivo coletivo, em que o desempenho de cada trabalhador, afeta o rendimento de todos, criando-se, com isso, um incentivo à cooperação de modo a maximizar o desempenho do grupo como um todo.

#### CONCLUSÃO

31. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

#### Conclusão

Assim, tendo em vista tudo o que o consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do recurso voluntário, para DAR-LHE provimento, com a respectiva aplicação ao presente processo dos efeitos provenientes da decisão prolatada no processo referente à obrigação principal.

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita