



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



**Processo nº** 10860.720896/2011-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-011.601 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 6 de março de 2024  
**Recorrente** GESTAMP PARANA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SÚMULA CARF Nº 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA GESTAMP PARANÁ EM RELAÇÃO AOS DÉBITOS DAS SOCIEDADES INCORPORADAS. IMPROCEDÊNCIA. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

O art. 227 da Lei n.º 6.404/76 e art. 1.116 do Código Civil determinam que a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Assim, a incorporadora é responsável pelos tributos devidos pelas incorporadas anteriores à data da incorporação, já que considera-se a data dos fatos geradores das obrigações tributárias e não a data do lançamento fiscal em si, nos termos da lei. Aplicação dos Arts. 129 e 132 do CTN.

PREVISÃO DE PAGAMENTO DE VALOR FIXO AOS TRABALHADORES NO ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. PLR DESCARACTERIZADO.

O acordo que prevê o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em valor fixo não atende às disposições legais, uma vez que viola a exigência de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição dos critérios e condições necessários à obtenção do direito ao recebimento da verba. Contribuições previdenciárias exigidas. A concessão de um VALOR FIXO, ou MÍNIMO, a título de PLR sem vinculação a um plano de aferição de resultados, consistiria em uma espécie de REMUNERAÇÃO DO TRABALHO sem incidência de CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, o que, por lógico, é vedado. O instituto da PLR existe para incentivar e consolidar a parceria CAPITAL x TRABALHO, permitindo ao trabalhador um ganho além do seu salário quando cumpridas e aferidas as metas de produção e produtividade. Trata-se de uma espécie de compartilhamento do risco da atividade econômica e sua consequente premiação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro José Márcio Bittes (relator) que dava provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a multa por descumprimento de obrigação acessória nas competências 01/2006 a 04/2006 e os valores apurados no levantamento PP. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite e Ana Carolina da Silva Barbosa, que davam provimento parcial ao recurso voluntário em menor extensão que o relator para excluir do lançamento os valores apurados no levantamento PP. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente e redatora designada

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 0539.190 - 7ª Turma da DRJ/CPS de 18 de outubro de 2012 que, por unanimidade, considerou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

### **Relatório fiscal (fls. 41/99)**

A RECORRENTE foi autuada por descumprimento da obrigação principal de recolhimento de contribuições sociais incidentes sobre determinados fatos geradores e descumprimento da obrigação acessória de declarar estes mesmos fatos geradores em GFIP.

Tais autuações tiveram como suporte fático a constatação de concessão de ajuda de custo em “diversas parcelas contínuas e mensais”, indenizações não previstas em lei, participação nos lucros ou resultados em desconformidade com a lei e previdência privada não oferecida a todos os empregados e administradores.

A fiscalização acrescenta que:

5.3.9. A simples leitura dos acordos coletivos (acima extratificados) evidencia que os mesmos, independentemente de qualquer critério (regras, índices, e programas de meta e resultados), fixam um "mínimo garantido" correspondente a 57,14 % e 75,00 % do valor total da participação nos PLR 2006 e 2007, respectivamente. Além disto, não nos foram apresentados os relatórios com os indicadores / resultados da parcela variável, como já informado.

Verificou-se ainda a existência de “sistemas diferenciados de participação nos lucros”, pois a participação dos diretores e gerentes nos lucros ou resultados não é regulada nos acordos coletivos na medida em que os valores pagos a estes ocupantes de cargos de confiança não guardam qualquer relação com os distribuídos aos demais empregados.

Por fim, conclui a fiscalização que:

5.3.11. Assim sendo, não resta dúvida de que a norma legal de que devam ser estabelecidos parâmetros claros e objetivos para o pagamento da PLR, bem como regras adjetivas, visa buscar o engajamento de cada empregado na obtenção das metas estabelecidas no acordo ou convenção coletiva, que devem ser os mais específicos possíveis e estritamente vinculados à realidade laboral de cada trabalhador. Assim, o empregado sentir-se-á motivado para atingir aquelas metas vinculadas diretamente a sua atuação ou, no mínimo, ao desempenho conjunto do setor em que exerce suas atividades. Deste modo, resta evidente que não atende ao bem jurídico tutelado pela previsão legal da participação nos lucros ou resultados a mera definição de valores a ser distribuídos aos empregados.

5.3.12. Conclui-se, então, que a ‘PLR Participação nos Lucros ou Resultados’ paga, objeto do presente Lançamento Fiscal, não se acha contemplada em nenhuma das hipóteses de exclusão de incidência de contribuições sociais, possuindo, isto sim, natureza salarial, logo, integram o salário-de-contribuição, sofrendo, conseqüentemente, a incidência das contribuições devidas, uma vez que não nos foi apresentado o acordo coletivo estabelecendo / fixando os critérios (regras, índices, prazos, e programas de meta e resultados). Tais valores estão devidamente discriminados e individualizados no ANEXO III do presente relatório, e lançados, de forma mensal, no Relatório de Lançamentos, parte integrante deste AIOP.

Quanto a Previdência Privada, verificou-se que o plano oferecido pela empresa não foi disponibilizado à totalidade de empregados e dirigentes, conforme valores registrados na contabilidade da RECORRENTE.

Foi aplicada a multa menos gravosa.

### **Impugnação (fls 273/302)**

Inconformado o Sujeito Passivo apresentou impugnação em 09/06/2011, na qual informou que efetuará o pagamento referente às contribuições previdenciárias exigidas sobre os valores pagos a título de ajuda de custo e de indenizações, porém contesta os valores, lançados em face da participação nos lucros e resultados e da previdência privada complementar pelos motivos sintetizados a seguir:

1. Houve DECADÊNCIA do direito de constituir os valores de contribuição previdenciária dos períodos de 01/2006 a 04/2006;
2. Foi COMPROVADA participação nos lucros e resultados sob o argumento de que a legislação não exige que a PLR seja dirigida a todos os empregados nem veda a sua diferenciação para as diversas classes de trabalhadores e a fixação de um valor mínimo;
3. Os valores pagos a título de PLR não possuem caráter remuneratório;

4. Não incidência de contribuições previdenciárias sobre a previdência complementar depositada em nome dos funcionários;
5. É inaplicável a MULTA por descumprimento de obrigação acessória dos valores correspondentes à participação nos lucros e resultados;
6. A impugnante não é responsável pela MULTA APLICADA por se tratar de fatos geradores anteriores a incorporação da empresa sucedida pela RECORRENTE;

**Acórdão** (fls.715/744)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir::

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. O prazo decadencial para se exigirem tributos lançados por homologação quando o contribuinte já tiver recolhido a parte que reputava devida é de cinco anos, constados da ocorrência do fato gerador, consoante o disposto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. O direito do Fisco de auatar a empresa por descumprimento de obrigação acessória decai nos termos o inciso I do artigo 173 do CTN.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). Para que a PLR seja isenta de contribuições previdenciárias, devem ser atendidas as normas legais estabelecidas na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. É ônus do sujeito passivo demonstrar que as parcelas pagas a título de PLR cumpriram as determinações legais. As Parcelas fixas, pagas incondicionalmente e denominadas “mínimo garantido”, não atendem aos preceitos legais. Valores percebidos pelos gerentes e diretores em decorrência do cumprimento de metas fixadas pelo empregador, sem a prévia chancela do sindicato, são prêmios e, como tais, estão sujeitos à tributação.

RESPONSABILIDADE POR MULTA. EMPRESA INCORPORADORA. A empresa incorporadora é responsável pelo pagamento das multas devidas pela empresa incorporada, mesmo que constituídas após a sucessão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

**Recurso Voluntário** (fls.749/773)

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 06/12/2012 com as seguintes alegações e fundamentos:

1. DECADÊNCIA DAS PENALIDADES POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA IMPOSTAS NOS PERÍODOS DE 01/2006 A 04/2006 posto que a penalidade possui relação de dependência com os créditos tributários auatados e considerados prescritos;
2. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS

**LUCROS E RESULTADOS - CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/00 (fls. 753/765);****a. DILIGÊNCIA REALIZADA:**

a Delegacia Regional de Julgamento em Campinas determinou a realização de diligência para que a fiscalização informasse quais foram os valores pagos a título de PLR fixo e variável.

A autoridade fiscalizadora informou que não era necessária tal apuração, haja vista que, durante a ação fiscal, tinha sido solicitado à empresa informação mais específica, no sentido de discriminar "quais valores tiveram origem no 'programa de metas' e quais são fruto do 'mínimo garantido'" (fl. 568), que, supostamente, acabou não sendo totalmente cumprida pela Recorrente Destacou que foram apenas apresentadas as "folhas de relação" de 01/2006 e 01/2007, por rubrica, sem os relatórios das metas" (item 2.3 de fl. 568).

Recorrente juntou em sua impugnação (docs. 06 e 07) as metas estipuladas pela empresa, assim como os relatórios demonstrando o seu cumprimento ou não, pelos funcionários, deixando a fiscalização, contudo, de tecer qualquer comentário acerca disso.

informação de que a empresa não cumpriu efetivamente a solicitação da fiscalização (de demonstrar quais os valores pagos a título de mínimo e variável) só veio à tona na lavratura do auto de infração.

Durante a ação fiscal, a autoridade fiscal sequer buscou informar que os documentos apresentados pela Recorrente não foram satisfatórios, tampouco buscou reiterar a solicitação com maior ênfase, de modo a ressaltar a importância de se saber os totalizadores de cada parcela do PLR. a fiscalização autou todos os valores pagos a título de PLR pela Recorrente, nos períodos de 2006 e 2007, sejam aqueles relativos ao valor mínimo estipulado em acordo, à parcela variável e aos valores pagos aos diretores e gerentes.

a fiscalização entendeu que detinha todas as informações necessárias para efetuar o lançamento sobre o total de PLR (levando-se em conta o seu questionável entendimento, como será demonstrado), não podendo agora manifestar-se despreziosamente no sentido de que houve *"falta total de comprovação e/ou esclarecimentos por parte do sujeito no curso da ação fiscal, Não houve e não há possibilidade de informarmos, de forma inequívoca, quais índices/metos foram atingidos, quais valores tiveram origem no 'programa de metas (parcela variável da PLR)', e quais são fruto do 'mínimo garantido', bem como, relacioná-los com os lançamentos contábeis, sem correr o risco de atuarmos com excesso de exação"* (item 2 da diligência — fl. 567).

manifestação da fiscalização é totalmente falaciosa, pois não há qualquer coerência em se afirmar que não foi possível distinguir o mínimo garantido da parcela variável "sem correr o risco de atuar com excesso de exação", se ao final da ação fiscal o que se verificou foi a exigência das contribuições previdenciárias sobre todas as verbas pagas a título de PLR.

A única conclusão que se extrai da diligência fiscal é de que a autoridade administrativa, ao contrário do que afirmado na diligência fiscal, acabou sim atuando com excesso de exação pelo fato de não ter, supostamente, tido acesso a informações imprescindíveis ao lançamento!

Diz-se supostamente, I. Conselheiros, porque, como já exposto, não houve qualquer esclarecimento pelo fiscal, na época da fiscalização, no sentido de que os documentos apresentados pela empresa eram desnecessários, e também a fiscalização não se dignou a solicitar mais documentos ao contribuinte quando da realização da diligência fiscal, conforme solicitado pela DRJ.

Destarte, verifica-se que a resposta dada pela autoridade administrativa em diligência só demonstra o fato de que o lançamento partiu de uma premissa equivocada, culminando na exigência de valores manifestamente indevidos.

**b. DO MÍNIMO GARANTIDO:**

a autoridade fiscal pontuou que, "*a simples leitura dos acordos coletivos (acima extratificados) evidencia que os mesmos, independentemente de qualquer critério (regras, índices, e programas de meta e resultados), fixam um "mínimo garantido" correspondente a 57,14% e 75,00% do valor total da participação nos PLR 2006 e 2007, respectivamente.*"

Conforme se verifica nos Acordos relativos aos anos de 2005 e 2006 (Doc. 05 da Impugnação), as regras eram claras e objetivas: seriam pagas as quantias de R\$ 2.000,00 e 2.400,00 a título de PLR, respectivamente, sendo R\$ 1.400,00 e 1.800,00 os valores mínimos a serem recebidos pelos funcionários, e o restante (R\$ 600,00) a título de parcela variável.

Ora, o entendimento do fiscal, de que o mínimo garantido, por não estar atrelado ao cumprimento de metas, estaria em descompasso com a Lei nº 10.101/00, é totalmente equivocado, haja vista que A LEI NÃO EXIGE A CRIAÇÃO DE PROGRAMA DE METAS.

**c. DA PARCELA VARIÁVEL:**

o ÚNICO MOTIVO que deu ensejo à tributação dos valores pagos a título de parcela variável de PLR foi o fato de que a Recorrente não teria apresentado "os relatórios com os indicadores / resultados da parcela variável, como já informado." (item 5.3.9 do REFISC).

Entretanto, como se verifica no processo, foram juntados os documentos que comprovam os indicadores de metas para participação nos lucros e resultados (Doc. 06 da Impugnação).

A d. DRJ, ao analisar questão, esclareceu que "*as provas juntadas a fls. 438/486 indicam que estas metas não são simples manifestações de intenções, mas objetivos efetivamente medidos mensalmente e apresentados aos trabalhadores para acompanhamento. As planilhas de indicadores apresentadas se referem a medições realizadas nos autos de 2005, 2006 e 2007. Logo, não há como considerar que estas parcelas variáveis foram pagas em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000.*" (fl. 737)

Veja-se que, de acordo com a r. decisão recorrida, tais verbas só não foram excluídas do lançamento pelo fato de que não seria possível "mensurá-las com precisão." (fl. 737).

Desta forma, é mister que os valores pagos a título de parcela variável de PLR sejam, juntamente com os valores pagos a título de PLR mínimo, excluídos do lançamento, por ser manifestamente improcedente a exigência de contribuição previdenciária sobre esses valores.

**d. DA PLR PAGA AOS COLABORADORES DE CARGO DE DIREÇÃO**

constam dos Acordos Coletivos que "*alguns cargos seriam negociados diretamente com a diretoria de comum acordo*" (item 3.3 do Acordo referente ao ano de 2006 e do item 3.5 do Acordo referente ao ano de 2007, ambos anexos no Doc. 05 da Impugnação).

Em decorrência de tais negociações foram estabelecidos determinados critérios para o cálculo da participação dos resultados dos cargos excluídos da regra geral (Doc. 07 da Impugnação).

Assim, as participações (dos gestores) dependem também do cumprimento de metas pré-estabelecidas, conforme se observa das planilhas de distribuição e dos critérios para apuração de tais valores (Doc. 07 da Impugnação).

Oportuno destacar, neste ponto, que a Lei n.º 10.101/2000 não traz qualquer impedimento para que as empresas firmem acordos adicionais com os empregados ocupantes de cargos de confiança, diretores e gerentes. Assim, o fato de o cálculo da participação nos resultados de tais cargos seguirem as diretrizes estabelecidas no Acordo Coletivo, e adicionalmente, seguirem as diretrizes estabelecidas em negociação específica, a qual, da mesma forma que o acordo coletivo, possui metas claras e objetivas, está em conformidade com a Lei n.º 10.101/2000.

Ademais, conforme é possível observar das planilhas anexadas aos autos (Doc. 07 da Impugnação) a PLR paga foi efetivamente superior ao mínimo estipulado nos Acordos, o que demonstra, à toda evidência, que as metas cumpridas foram efetivamente avaliadas e levaram a um resultado benéfico aos trabalhadores.

Assim, estando manifestamente comprovado e demonstrado que os valores distribuídos correspondem, de fato, à participação nos lucros e resultados, e que foram observados os parâmetros estabelecidos na Lei n.º 10.101/2000, existindo plano de metas e controles de cumprimento destas, deve ser reconhecida a total insubsistência das autuações lavradas.

**Deve, portanto, ser reconhecida a natureza de PLR das verbas pagas aos "gestores" com base nas regras previstas nos Acordos Coletivos, que facultaram a apuração de metas por critérios apartados e nos programas específicos estabelecidos para estes funcionários, e conseqüentemente a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre elas.**

#### e. DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR DEPOSITADA EM NOME DOS FUNCIONÁRIOS

Consta no Relatório Fiscal que "os ocupantes de cargos de confiança, diretores e gerentes poderiam, quando do pagamento do PLR, optar entre o recebimento em dinheiro ou na forma de 'PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA', ou seja, uma variante do que denominamos de sistema diferenciado de participação nos lucros-programa de previdência complementar não estaria disponível a todos os empregados e dirigentes tal entendimento é manifestamente equivocado, uma vez que os valores apontados nos autos de infração correspondiam efetivamente à participação nos lucros e resultados, e não a programas de previdência complementar promovidos pela Recorrente. Ocorre simplesmente que a Recorrente se dispunha a promover o depósito de tais valores, PLR, direto nos planos de previdência dos seus empregados, caso assim eles o quisessem.

**nenhum dos valores depositados nos planos de previdência privada supera o montante recebido pelo funcionário a título de participação nos lucros e resultados. Conforme se observa dos valores apontados no relatório fiscal do auto de infração e das planilhas juntadas pela Recorrente (Doc. 07 da Impugnação), os valores depositados nos planos de previdência e aqueles recebidos a título de participação nos lucros e resultados são praticamente os mesmos.**

Portanto, não se tratam de valores pagos a título de plano de previdência complementar, mas sim de valores pagos a título de participação nos lucros e resultados.

3. INAPLICABILIDADE DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA;

4. Inaplicabilidade da MULTA APLICADA por se tratar de fatos geradores anteriores a incorporação da empresa sucedida pela RECORRENTE;

Finaliza, pedindo a reforma do Acórdão e a anulação do lançamento e acrescenta que os créditos tributários pagos no momento da impugnação (comprovantes anexos no seu Doc. 03) não foram excluídos do lançamento, conforme se verifica no relatório de débitos retificados anexo à decisão de 1ª instância, requer-se seja determinada a baixa destes débitos (parte incontroversa dos autos), de forma a evitar que a Recorrente seja compelida a pagar valores já quitados.

Não houve contrarrazões da PGFN.

Eis o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro José Márcio Bittes, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

## Preliminar

Em sede de preliminar a RECORRENTE alega DECADÊNCIA DAS PENALIDADES POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA IMPOSTAS NOS PERÍODOS DE 01/2006 A 04/2006 posto que a penalidade possui relação de dependência com os créditos tributários autuados e considerados prescritos.

Neste ponto cabe mencionar a Súmula CARF nº 148:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, não há que se falar em decadência, porém, não parece lógico que com a decadência da obrigação principal a obrigação acessória cuja base de cálculo é dependente direta da obrigação PRINCIPAL, permaneça, posto que não há base de cálculo que a subsidie.

Neste sentido, segue jurisprudência desta Câmara:

Numero do processo: 10680.724965/2010-13  
Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção  
Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Sep 12 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Wed Oct 11 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS. **Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal**, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA ISOLADA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MULTA DE OFÍCIO. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA. Descabe falar em ocorrência de bis in idem por aplicação em duplicidade de multa por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício por descumprimento de obrigação principal. Considerando que se tratam de obrigações tributárias distintas são passíveis de distintas penalizações.

Numero da decisão: 2402-012.113

Numero do processo: 15586.000274/2008-06

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue May 09 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Tue Jun 06 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2007 NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS. Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Numero da decisão: 2402-011.383

Logo, uma vez que a obrigação principal foi afastada (CFL 68 – fl. 197), ainda que pelo instituto da decadência, a obrigação acessória a ela dependente também deve ser afastada por ausência de base de cálculo.

Assim, reconheço a preliminar no sentido de se afastar o lançamento relativo ao descumprimento das OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO PERÍODO, 01/2006 A 04/2006 CUJO

CRÉDITO FOI EXONERADO PELA DECADÊNCIA por considerar prejudicada a respectiva BASE DE CÁLCULO.

### No Mérito

Quanto ao mérito, inicialmente deve-se avaliar se as questões levantadas pela RECORRENTE relativas à DILIGÊNCIA requerida pela DRJ seriam relevantes ou não para o julgamento da presente lide.

O Acórdão recorrido, esclarece que a motivação da Autoridade Fiscal em não discriminar as parcelas do PLR FIXO e VARIÁVEL resta plenamente justificados diante da não apresentação das informações solicitadas ainda na fase da fiscalização e que, o principal fato motivador da autuação foi a ausência da demonstração do efetivo acompanhamento das metas estabelecidas, vide excerto a seguir:

Não obstante as regras claras e objetivas tenham sido abstratamente previstas no acordo coletivo, a fiscalizada, ao não demonstrar o efetivo acompanhamento, deixou de demonstrar que a PLR concretamente paga observa normas claras e objetivas. Claro, se não houvesse o acompanhamento de metas, não poderia se afirmar que elas, de fato, existiriam.

Em relação a eventual falha na execução da diligência solicitada, confira-se a justificativa conforme fragmento abaixo:

No entanto, ao ser provocado por este colegiado, o Auditor Fiscal demonstrou a equivocada concepção dos fatos por este relator e evidenciou que a direção para onde tendia o processo não era a mais adequada. Além disso, enfatizou que a diligência requerida não poderia ser cumprida, na medida em que as informações solicitadas pela DRJ já haviam sido requisitadas pela Autoridade Fiscal durante seus trabalhos.

Dentro deste contexto, se não havia o menor indício de que a intimação seria atendida pela impugnante, considero correto o procedimento fiscal de retornar os autos à DRJ.

A impugnante alegou que acreditou ter atendido todas as requisições da Fiscalização, não imaginando que teria sido imputada a ela a razão da impossibilidade da discriminação entre as parcelas pagas em decorrência do cumprimento de metas e as relativas ao “mínimo garantido”. No entanto, sua ressalva não tem fundamento.

Todavia, a impugnante não exerceu o seu direito na forma esperada. Mesmo ciente de que a DRJ converteu o julgamento em diligência para que se informassem quais os valores correspondentes ao “mínimo garantido” e quais, ao cumprimento de metas e mesmo sabendo que a Fiscalização se opôs, justificadamente, ao cumprimento da diligência, preferiu atacar o procedimento fiscal, sem prestar os esclarecimentos necessários.

Na medida em que a Fiscalização motivou adequadamente seu ponto de vista e considerando que a empresa, mesmo ciente da conclusão da diligência fiscal, não esclareceu as dúvidas iniciais deste relator, entendo que os autos devam ser julgados na situação em que se encontram, ponderando que a contribuinte não permitiu se conhecer, com precisão, quais parcelas correspondem ao cumprimento de metas e quais decorrem do “mínimo garantido”.

Logo, considero que o alegado vício da diligência não compromete o presente julgamento, mesmo porque o fato a ser considerado é o cumprimento ou descumprimento da Lei 10.101/2000.

O fato de não haver comprovação do efetivo acompanhamento do cumprimento das metas estipuladas, é suficiente para desnaturar os pagamentos efetuados como sendo relativos a concessão de PLR, independentemente de se tratarem de valores mínimos ou variáveis e, também, independem da forma de pagamento, de por pecúnia ou via aporte previdenciário.

A previsão de pagamento de valor mínimo descaracteriza por completo a PLR, por ser equivalente a um valor fixo e ser pago de forma desvinculada da realização de metas de produtividade, neste sentido segue entendimento deste Conselho:

Numero do processo: 15504.726134/2013-83

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Dec 14 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Tue Feb 01 00:00:00 UTC 2022

Ementa: ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. UTILIDADE. Não se conhece de matéria que, embora suscitada no Recurso Especial, o seu julgamento não revela utilidade no caso concreto. Tratando-se de PLR, considerando-se descumprido um dos pressupostos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, torna-se despicienda a apreciação acerca do cumprimento dos demais pressupostos. PLR. PARCELA FIXA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. MECANISMOS DE AFERIÇÃO. AUSÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. **O acordo que prevê o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em valor fixo não atende às disposições legais, uma vez que viola a exigência de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição dos critérios e condições necessários à obtenção do direito ao recebimento da verba.**

Numero da decisão: 9202-010.257

Desta feita, correto o entendimento da DRJ, posto que a concessão de um VALOR FIXO, ou MÍNIMO, a título de PLR sem vinculação a um plano de aferição de resultados, consistiria em uma espécie de REMUNERAÇÃO DO TRABALHO sem incidência de CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, o que, por lógico, é vedado. O instituto da PLR existe para incentivar e consolidar a parceria CAPITAL x TRABALHO, permitindo ao trabalhador um ganho além do seu salário quando cumpridas e aferidas as metas de produção e produtividade. Trata-se de uma espécie de compartilhamento do risco da atividade econômica e sua consequente premiação.

A ausência de AVALIAÇÃO para a concessão da PLR, ainda que em valor fixo, descaracteriza por completo a natureza deste instituto, se assemelhando a um simples complemento salarial. Diga-se ainda, que em nenhum momento a RECORRENTE alegou ou apresentou provas da existência dos mencionados mecanismos de AVALIAÇÃO dos critérios e condições necessários à obtenção do direito ao recebimento da verba.

Uma vez desconsiderada a natureza da PLR aos vencimentos distribuídos aos funcionários, gerentes e diretores, os depósitos feitos em PPP, no caso dos diretores, devem ser tratados como complemento salarial por liberalidade do empregador, pois tal Plano de

Previdência Complementar não foi ofertado a todos os empregados, como comprovado nos autos, devendo tais pagamentos integrar a Base de Cálculo Previdenciária para todos os efeitos.

Neste sentido, merece transcrição trecho do Acórdão da DRJ:

Assim, sendo incontroverso que o plano de previdência complementar privada não foi oferecido a todos os empregados, o que leva ao descumprimento do disposto na alínea “p” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991(..):

Porém, a partir da Lei Complementar 109/2001, tal entendimento sofreu alteração, admitindo-se a oferta de Plano de Previdência Complementar de Regime Aberto a grupos de empregados e dirigentes, vide decisão da CSRF neste sentido:

Numero do processo: 15586.000945/2007-40  
Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção  
Câmara: Segunda Câmara  
Seção: Segunda Seção de Julgamento  
Data da sessão: Thu Jan 14 00:00:00 UTC 2021  
Data da publicação: Tue Feb 09 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/1997 a 31/03/2007 PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. **A Lei Complementar nº 109/2001 alterou a regulamentação prevista na Lei nº 8.212/1991 relativa à previdência complementar, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário de contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, devendo o lançamento ser mantido apenas nas competências em que não foram atendidos os objetivos previdenciários previstos na Lei Complementar nº 109/2001.**

Numero da decisão: 2202-007.837

Conforme o Relatório Fiscal (fl.50) o pagamento do Plano de Previdência Complementar foi efetuado no Plano de aposentadoria por tempo – BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA o qual, conforme informações disponíveis em <https://www.bradescoseguros.com.br/clientes/produtos/previdencia-privada>, trata-se de um plano em regime aberto, ou seja, acessível a qualquer pessoa. Portanto, neste ponto os aportes realizados na Previdência Complementar, embora não se tratem de PLR, devem ser excluídos da base de cálculo previdenciária.

Quanto a eventual inaplicabilidade da MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, inviável o acatamento de tal tese, pois foi prejudicada pelo afastamento da natureza da PLR paga aos empregados que não receberam via aportes em PPPs.

Em relação a responsabilidade da RECORRENTE relativa aos fatos geradores imputados a sucedida, não merecem prevalecer os argumentos da RECORRENTE. Isto porque o Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade dos sucessores assim determina em seu art. 129:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. (gn)

Bem como o art. 132 do referido Código assim disciplina:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.(gn)

Ainda, conforme art. 227 da Lei n.º 6.404/76 e art. 1.116 do Código Civil a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Assim, a RECORRENTE é responsável pelos tributos devidos pelas incorporadas anteriores à data da incorporação, já que considera-se a data dos fatos geradores das obrigações tributárias e não a data do lançamento fiscal em si, nos termos da lei.

### Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso, acato a preliminar suscitada, afastando a multa por descumprimento de obrigação acessória para os fatos geradores ocorridos entre 01/2006 e 04/2006, e voto por dar PROVIMENTO PARCIAL no sentido de se afastar os valores depositados em Plano de Previdência Complementar Aberta da base de incidência das contribuições previdenciárias . É como voto

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes

### **Voto Vencedor**

Conselheira Miriam Denise Xavier – Redatora Designada.

Inicialmente, esclarece-se que a divergência com o voto do relator se restringe aos valores pagos em conta de previdência privada – levantamento PP e a decadência de parte das competências no auto de infração por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68).

### **Levantamento PP**

Sobre os valores do levantamento PP, consta no Relatório Fiscal, fls. 41/53:

6.2. Questionamos a exclusividade na obtenção de tal benefício, bem como, o motivo de lançar tal despesa (à crédito) na conta “20111215 - Provisão PLR” e obtivemos como resposta que os ocupantes em cargo de confiança, diretores e gerente poderiam, quando do pagamento do PLR, **optar** entre o recebimento em “dinheiro” ou na forma de “PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA”, ou seja, uma variante do que denominamos de “**sistema diferenciado de participação nos lucros**”.

6.3. [...] tais pagamentos não guardavam qualquer semelhança com os programas de meta e resultados dos demais empregados. [...] Diversos participantes do chamado “PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA” que constavam na relação de 2006, mudaram de opção no exercício de 2007, preferindo o recebimento em dinheiro.

Sobre o tal “sistema diferenciado de participação nos lucros”, a fiscalização informou que não pode ser admitido como pagamento de PLR, pois a participação dos diretores e gerentes nos lucros ou resultados não é regulada nos acordos coletivos na medida em que **os valores pagos a estes ocupantes de cargos de confiança não guardam qualquer relação com os distribuídos aos demais empregados.**

A fiscalização, entendendo que os valores pagos não eram PLR, por não guardarem semelhança com os planos de PLR do contribuinte, apesar de contabilizados como PLR, cita a Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea ‘p’, que cuida de previdência complementar, destacando o trecho sobre necessidade de disponibilidade a todos os empregados e dirigentes, e os considerou como salário de contribuição, seja porque não atendiam requisitos legais para serem considerados PLR, seja porque também não atendiam a legislação da oferta de previdência complementar.

Informa que para o ano de 2007, os valores foram pagos em dinheiro para diversos colaboradores.

Ou seja, concluiu a fiscalização que houve o pagamento dos valores aos colaboradores, que não poderiam ser considerados nem como pagamento de PLR e nem como previdência privada.

Na impugnação, o contribuinte reafirma que os valores depositados em contas de previdência complementar eram PLR, que os depositou nas contas de previdência **dos funcionários**, conforme opção dos colaboradores e conclui (fl. 294):

Portanto, **não se tratam de valores pagos a título de plano de previdência complementar, mas sim de valores pagos a título de participação nos lucros e resultados.** (grifo nosso)

Ora, em vez de a Impugnante depositar a PRL diretamente na conta corrente do seu funcionário, por solicitação deste, efetuou depósito no plano de previdência privada.

Contudo, tal procedimento em nada descaracteriza o fato de que tais valores eram recebidos pelos funcionários da Impugnante, sendo que a estes pagamentos se aplicavam as mesmas regras tratadas nos itens anteriores.

Não pode a autoridade fiscal, na ânsia arrecadatória, pretender tratar PRL como sendo pagamento de planos de previdência privada, tão somente pelo fato de a Impugnante promovia os depósitos de tais valores **nas contas de previdência privada de seus funcionários.** (grifo nosso)

Veja-se que o próprio contribuinte informa que a natureza dos valores pagos é de PLR, aportados em **contas de previdência privada dos seus funcionários**.

No acórdão recorrido, assim consta:

Primeiramente, deve ser esclarecido que **o fato de os valores terem sido depositados na conta corrente ou no plano de previdência complementar, no caso em tela, é irrelevante.** Mesmo que o plano de previdência complementar não tenha sido oferecido

a todos os empregados, **não pode deixar de ser considerado o contexto em que se deram tais pagamentos.** (grifo nosso)

A conexão entre a previdência complementar privada e a PLR é clara, ante a informação do relatório fiscal abaixo transcrita, que mostra a vinculação entre a conta contábil “Plano de Previdência Privada” e a conta “Provisão PLR”:

6. Este levantamento se refere a contribuições devidas à Seguridade Social, não recolhidas em épocas próprias, correspondentes à contribuição da empresa (20,0%); para o SAT/Gilrat (2,0%), e as destinadas aos Terceiros (5,8 %), incidentes sobre as remunerações indiretas, e correspondente à parte da empresa (20,0%), incidente sobre o pró-labore indireto, decorrentes do pagamento, a determinados segurados empregados e a contribuinte individual "administrador", de plano de previdência complementar (Plano de aposentadoria por tempo BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA), não disponível a totalidade de seus empregados e dirigentes, **valores esses apurados na contabilidade Conta de DESPESA "50110312 PLANO PREVIDÊNCIA PRIVADA" (CONTRAPARTIDA: "20111215PROVISÃO PLR"), mas não oferecidos à tributação e não declaradas nas GFIP.** (grifo nosso)

Mantendo a linha da fiscalização, e diante dos argumentos apresentados na impugnação, a DRJ afirma que os valores pagos não são PLR e mesmo que fossem a título de previdência complementar, a seu ver, deveriam ser considerados como salário de contribuição.

No recurso voluntário, sob o título “II.2.4 – DA PLR PAGA AOS COLABORADOS DE CARGO DE DIREÇÃO”, a recorrente contesta o lançamento, e sob o título “II.2.5 – DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR DEPOSITADA EM NOME DOS FUNCIONÁRIOS” reafirma o argumento apresentado desde o início de que são valores pagos a título de PLR que foram depositados **nas contas de previdência privada dos seus empregados, caso assim eles quisessem.** E conclui

Outrossim, ressalta-se que não há nos autos QUALQUER PROVA DE PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA **CONCEDIDO AOS FUNCIONÁRIOS, MAS TÃO SOMENTE A INFORMAÇÃO DE QUE A RECORRENTE PAGAVA VALORES DE PLR EM CONTAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA DE DETERMINADOS COLABORADORES, DE ACORDO COM A OPÇÃO DESTES.** (grifo nosso)

Assim, não há qualquer plausibilidade em se aplicar o contido no art. 28, art. 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91 [...].

Como se vê, a empresa deixa claro que **não concedeu plano de previdência privada a seus funcionários.** Que os valores foram pagos a título de PLR e, **por opção dos colaboradores,** depositado em **SUAS contas de previdência privada.**

Ora! Não se verifica nos autos qualquer argumento no sentido de que a empresa teria oferecido planos de previdência privada a seus colaboradores. Pelo contrário, a empresa afirma que o pagamento foi a título de PLR e que as contas de previdência privada são dos colaboradores.

Como pagamento a título de PLR, o próprio relator entendeu que não foram atendidos os requisitos legais para que, de acordo com os planos da empresa, tais valores fossem excluídos do salário de contribuição.

Em que pese os valores pagos pela empresa terem sido efetuados nas contas de previdência complementar dos funcionários, a natureza da verba paga é de Participação nos

Lucros ou Resultados – PLR, conforme afirmado pela empresa para a fiscalização, reafirmado na impugnação e no recurso voluntário.

**Nada foi questionado pela empresa no sentido de que tais valores teriam sido pagos a título de previdência privada. Logo, não há lide nos autos sobre eventuais pagamentos efetuados a esse título.**

Até porque, repisa-se, o recorrente informa que os valores se referem a PLR que foram depositados em contas pertencentes aos colaboradores e que não ofereceu plano de previdência privada a eles.

Assim, não poderia o relator, uma vez que **a matéria não foi arguida**, contrariando inclusive o que afirma a recorrente, **apresentar em seu voto, de ofício, matéria diferenciada**, e, aplicando legislação e entendimentos do CARF sobre oferta de planos de previdência complementar aberta, votou por excluir do lançamento o levantamento PP.

Acrescente-se que não se trata de matéria de ordem pública.

No caso, no mínimo, deveria ter sido observado pelo relator e conselheiros que o acompanharam no seu voto, o disposto no Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

### **Decadência - auto de infração por descumprimento de obrigações acessórias**

No caso de obrigações acessórias, aplica-se o disposto no CTN, art. 173, I:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A matéria encontra-se sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, **ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.** (grifo nosso)

No presente caso, como a autuação ocorreu em 05/2011, indica que poderia retroagir até a competência 12/2005, pois para esta competência o vencimento da obrigação ocorreu em 01/2006, logo, a infração poderia ter sido conhecida a partir desta data, com início do prazo decadencial em 1/1/2007 e término em 31/12/2011. Portanto, não ocorreu a decadência do crédito decorrente de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Sobre a aplicação da súmula CARF nº 148, ela é de observância obrigatória pelos conselheiros do CARF, nos termos do RICARF, art. 85:

Art. 85. Perderá o mandato o conselheiro que:

[...]

VI - deixar de observar enunciado de súmula do CARF ou de resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como o disposto nos art. 98 a 100;

Ao que parece, o relator fez uma leitura superficial do disposto na Súmula CARF n.º 148, dando-lhe interpretação diversa.

No acórdão citado no voto do relator sobre a matéria (Processo 10680.724965/2010-13), a questão da decadência não foi apreciada.

O relator entende que não há que se falar em decadência, contudo, não tem razão ao afirmar “não parece lógico que com a decadência da obrigação principal a obrigação acessória cuja base de cálculo é dependente direta da obrigação acessória, permaneça, posto que não há base de cálculo que a subsidie.”, e, por esse motivo, votou por excluir a multa por descumprimento de obrigação acessória nas competências 01/2006 a 04/2006.

Havendo dúvida no conteúdo e no contexto que levou à aprovação da referida súmula CARF 148, uma leitura dos seus precedentes é suficiente para concluir que foi exatamente esse equívoco interpretativo (do relator) que levou à sua aprovação.

Veja-se o que restou decidido no Acórdão 2401-006.063, precedente da Súmula n.º 148, no qual a relatora, com o mesmo entendimento equivocados, votou pela exclusão da multa por descumprimento da obrigação acessória.

No voto vencedor do Conselheiro Matheus Soares Leite (também presente no julgamento do presente processo) a questão foi didaticamente explicada:

Cabe pontuar que as obrigações principais e acessórias são obrigações distintas e devem ser analisadas individualmente.

É de se destacar o art. 113, do CTN, que assim dispõe:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Nesse desiderato, entendo que resta inadequada, na hipótese, a aplicação do CTN, art. 150, § 4º, para fins de cálculo do prazo de decadência da obrigação acessória, eis que o caput do referido dispositivo legal, remete o intérprete à antecipação do pagamento.

Assim, necessária a subsunção da hipótese à disposição do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, que determina:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Conforme pontuado pela Ilma. Relatora, ressalte-se que, por ocasião do julgamento dos processos administrativos n.ºs 15586.000717/2007-70 e 15586.000739/2007-30, o Recurso Voluntário do contribuinte foi julgado improcedente e foram confirmados os fatos geradores que deram ensejo ao presente lançamento de descumprimento de obrigação acessória por não informação desses fatos na GFIP.

Cabe pontuar que, a procedência do Recurso Especial interposto pelo contribuinte, no processo principal, conforme visto, foi apenas para que a contagem do prazo decadencial obedecesse ao estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, o que não afasta a obrigatoriedade de o sujeito passivo declarar os fatos geradores em GFIP, visto que, para as obrigações acessórias, deve-se observar o art. 173, I, do CTN.

Dessa forma, quanto ao mérito, o lançamento foi considerado procedente, de modo que persiste a obrigação da empresa de declarar os fatos geradores em GFIP, sobretudo em razão das obrigações principais e acessórias serem obrigações distintas, e, no caso, por não ter operado a decadência das obrigações acessórias, em razão da aplicação do disposto no art. 173, I, do CTN.

Sendo assim, a multa deve ser mantida, eis que restou descumprida a obrigação de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Veja-se trecho da ementa do Acórdão 9202-006.961, também precedente da súmula:

#### OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTONOMIA.

As obrigações acessórias ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, sendo possível a manutenção do lançamento mesmo nos casos em que a obrigação principal foi atingida pela decadência. É pacífico o entendimento de que descumprimento de obrigação acessória leva ao lançamento de ofício da penalidade razão pela qual a decadência, neste caso, se dá pela aplicação do art. 173, I do CTN.

Logo, uma vez equivocado o entendimento esposado pelo relator, não há como, nos termos da Súmula CARF n.º 148, excluir competências em razão da decadência no presente caso, com lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória.

#### **Multa – retroatividade benigna**

A retroatividade benigna das multas é matéria reconhecida pela Receita Federal do Brasil, devendo a DRF de origem, por ocasião do cumprimento do acórdão, aplicá-la, de ofício, nos termos do Parecer SEI N.º 11315/2020/ME.

#### **Conclusão**

Sendo assim, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

Fl. 19 do Acórdão n.º 2401-011.601 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10860.720896/2011-31