



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12448.723500/2011-12
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2401-004.231 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: ACRÉSCIMOS LEGAIS. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado BTG PACTUAL GESTORA DE INVESTIMENTOS ALTERNATIVOS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.

Acolhem-se os embargos declaratórios, para sanar o vício apontado, quando existente contradição no julgado entre o dispositivo do acórdão, de um lado, e o voto-condutor e a ementa, de outro.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Acolhem-se os embargos declaratórios, para sanar o vício apontado, quando existente omissão no julgado na parte do voto-condutor e da ementa, concernente ao critério de recálculo da multa adotado pelo colegiado por ocasião do julgamento do recurso voluntário, tendo em vista a aplicação da retroatividade benigna.

Embargos Acolhidos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 12448.723500/2011-12
Acórdão n.º **2401-004.231**

S2-C4T1
Fl. 1.403

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CONHECER dos embargos declaratórios e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO, para acolher o recurso e sanar os vícios apontados pela Fazenda Nacional, no que tange ao critério para recálculo das multas, tendo em vista à aplicação da retroatividade benigna, e ao bônus de contratação, mantida intacta a parte dispositiva do acórdão embargado. Fez sustentação oral o Dr. Celso Costa – OAB/SP 148.255.

André Luís Mársico Lombardi - Presidente

Cleberson Alex Friess - Relator "ad hoc"

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Theodoro Vicente Agostinho, Carlos Alexandre Tortato, Maria Cleci Coti Martins, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

Cuidam-se de embargos de declaração tempestivamente opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 1.380/1.382, contra o Acórdão nº 2301-003.720, proferido pela 1ª Turma de 3ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), o qual está juntado às fls. 1.354/1.378.

2. A Fazenda Nacional alega contradição e omissão no v. acórdão, nos seguintes termos:

2.1 No que tange à contradição, se faz presente entre dispositivo do acórdão, de um lado, e voto-condutor e ementa, de outro, na parte relativa ao lançamento fiscal sobre o bônus de contratação.

2.1.1 Transcrevo as respectivas partes do acórdão embargado para melhor compreensão do vício apontado:

DISPOSITIVO (fls. 1.356)

Acordam os membros do colegiado, (...)

II) Por maioria de votos:

(...) b) em anular o lançamento de bônus de admissão pela existência de vício, quanto à descrição do fato gerador, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram pela não existência de vício; c) em qualificar o vício no bônus de admissão como material, por estar ligado à descrição do fato gerador, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em qualificar o vício como formal; (...)

(Destaquei)

EMENTA (fls. 1.354)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA VALE ALIMENTAÇÃO E VALE REFEIÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. SEM ADESAO AO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

O bônus de contratação (hiring bonus) não tem natureza jurídica remuneratória e não integra o salário-de-contribuição do empregado, independente da nomenclatura conferida pelo contribuinte. (Destaquei)

(...)

VOTO (fls. 1.371/1.375)

DO BÔNUS CONTRATAÇÃO

(...)

69. Pelo exposto, entendo que os valores aqui pagos a título de bônus de contratação não sofrem a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91.

(Destaquei)

2.1.2 Enquanto na parte dispositiva há expressa indicação da existência de vício material, quanto à descrição do fato gerador, que leva à nulidade do lançamento, na ementa e no voto-condutor o cancelamento da autuação se deu em razão da natureza jurídica não remuneratória da parcela paga ao segurado.

2.2 No concernente à omissão, a Fazenda Nacional alega que o dispositivo do acórdão faz referência ao provimento parcial do recurso voluntário para que se proceda ao recálculo da multa, tendo em vista as alterações promovidas na legislação tributária pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Contudo, tanto no voto vencido quanto no vencedor não há qualquer menção ao tratamento a ser conferido à multa exigida no lançamento.

2.2.1 Confira-se a parte dispositiva do Acórdão nº 2301-003.720, quanto a essa matéria:

DISPOSITIVO (fls. 1.356)

Acordam os membros do colegiado, (...)

II) Por maioria de votos:

(...) f) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa no lançamento por descumprimento de obrigação principal prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; g) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa, por descumprimento de obrigação acessória, o art. 32A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei nº 9.430/1996, como determina o Art. 35A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente.

(Destaquei)

3. Designado relator "ad hoc" para pronunciamento sobre a admissibilidade dos embargos de declaração opostos¹, os aclaratórios foram admitidos por meio de despacho do presidente da 2ª Seção (fls. 1.385 e 1.391/1.392, respectivamente).

É o relatório.

¹A designação "ad hoc" deu-se com fundamento no § 7º do art. 49 c/c § 2º do art. 65 do Regimento Interno deste Conselho Administrativo aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator "ad hoc"

4. Uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade dos embargos, passo ao exame de mérito.

5. Antes, porém, saliento que a designação de relator "ad hoc" é medida excepcional, neste caso devida à circunstância de o relator originário não mais compor o colegiado.

5.1 À vista disso, incumbe-me a emissão de opinião sobre a necessidade de saneamento do Acórdão nº 2301-003.720, a fim de submeter a questão à apreciação da Turma. Ressalvo, assim, que tal juízo não implica a minha concordância ou discordância com os fundamentos e as conclusões da decisão embargada.

a) Considerações Iniciais

6. Pois bem. Em primeiro lugar, reafirmo as conclusões decorrentes do exame de admissibilidade dos embargos declaratórios, no sentido de que a simples leitura do acórdão recorrido revela que os vícios apontados pela Fazenda Nacional são manifestos e devem ser sanados.

7. Ao consultar a ata da sessão do colegiado realizada no dia 18/3/2013, data em que foi julgado o processo em apreço, verifiquei que o documento registra, como relator originário, o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes.

7.1 De fato, a designação do Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, que subscreve o voto vencido na condição de relator "ad doc", foi realizada apenas para a formalização do acórdão (fls. 1.353).

8. A participação do Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior no julgamento do recurso voluntário, segundo consta em ata, não afasta a possibilidade de equívocos de sua parte quando da formalização do acórdão, que caberia, originalmente, ao Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes.

9. Nesse cenário, acredito que a solução mais razoável e compatível com a segurança jurídica, para fins de integração do julgado, é adotar como premissa que o dispositivo do acórdão está correto, na redação consignada em ata, cujo conteúdo registra detalhes no que se refere aos fatos debatidos e às divergências de votação por ocasião do julgamento das matérias.

9.1 Vale dizer, portanto, que deverá ser agregada nova pronúncia à dicção anterior, com forma de extirpar a contradição e preencher o vácuo da omissão identificadas pela Fazenda Nacional, unicamente na parte concernente à ementa e ao voto-condutor, permanecendo inalterado o dispositivo do acórdão.

10. É o que se passa a fazer, na sequência.

b) Vício de Contradição: Bônus de contratação ("hiring bonus")

11. Quanto à contradição, existente na parte do acórdão relativa ao bônus de contratação ("hiring bonus"), o saneamento é realizado nos termos abaixo, mediante a substituição do voto-condutor e da parte da ementa correspondente, de maneira a harmonizar os fundamentos e a linguagem com a parte dispositiva do acórdão.

b.1) Voto-condutor

12. Segundo o relatório da acusação fiscal, às fls. 27/49, os valores distribuídos ao segurado empregado Gabriel Felzenszwalb, relativos às competências 07/2006 e 08/2007, tratam-se de um bônus de admissão, cuja natureza é salarial, por representar um salário antecipado em retribuição a uma futura prestação de serviço.

12.1 Reproduzo o trecho do relatório fiscal (fls. 34/35):

(...)

30. Quanto ao valor distribuído em 08/2007, este foi recebido apenas pelo empregado GABRIEL FELZENSZWALB admitido em 01/08/2007, o que representava 2,27% dos empregados da empresa. Em 03/03/2001, o contribuinte, no item 6, Anexo VII, esclareceu "Quanto ao pagamento de R\$ 309.652,15, efetuado ao empregado Sr. Gabriel Felzenszwalb, esclarecemos que o pagamento foi realizado a título de hiring bônus e não PLR com foi equivocadamente enquadrado. Trata-se de pagamento excepcional e único, anterior ao ingresso no Banco, com a finalidade de possibilitar a sua contratação. Portanto, hiring bônus oferecido serviu como atrativo, entre outros fatores de ordem corporativa, para que ele viesse a prestar serviços em nosso Banco, uma vez que se trata de um profissional de perfil altamente especializado, cuja competência e nível de qualificação não são encontrados facilmente no mercado."

31. Pois bem, a própria autuada admite tratar-se de bônus de admissão o valor distribuído em 08/2007 demonstrando ser uma prática corporativa da empresa, o que nos faz concluir de forma inequívoca que os valores distribuídos em 07/2006 referem-se também a bônus de admissão. Não nos deixa dúvida a natureza salarial de tal rubrica, tratando-se de uma salário antecipado em retribuição a uma futura prestação de serviço.

(...)

13. É controvertida a natureza jurídica do bônus de contratação, chamado também de "hiring bonus", usual entre as grandes empresas, em que é paga uma parcela pelo contratante para fim de atrair e manter em seus quadros um profissional com perfil altamente especializado e reconhecidamente competente no seu ramo, vacilando a doutrina e a jurisprudência sobre a matéria.

14. À primeira vista, é possível visualizar tanto um componente indenizatório quanto remuneratório no pagamento da retribuição a título de bônus de contratação, imputando-lhe, em tese, uma natureza mista.

14.1 Relaciona-se o caráter indenizatório com a desvinculação voluntária do empregado do seu atual emprego, o que pode lhe acarretar perdas, tais como o não recebimento de verbas indenizatórias a que teria direito na rescisão contratual ou a exclusão no que tange ao recebimento de participação nos lucros ou resultados.

14.2 Já a natureza remuneratória desponta na existência de condição estabelecida pelo contratante no sentido de que o pagamento está vinculado à obrigação de o trabalhador permanecer prestando serviço na nova empresa por um período determinado, como contraprestação. O pagamento se dá sob condição resolutiva, pois se houver descumprimento do prazo de permanência, há previsão de ocorrer devolução total ou parcial. Nessa hipótese, a parcela paga corresponderia a uma antecipação do ganho em contraprestação pelo trabalho que realizará o trabalhador no decorrer do tempo.

15. A autoridade fiscal entendeu que a totalidade do bônus de contratação tem caráter remuneratório e o incluiu na base de cálculo da tributação.

16. Ocorre que a definição da natureza dessa verba demanda a análise percuente dos fatos que envolvem a autuação, avaliados no caso concreto. A princípio, o julgador está à mercê do agente lançador, já que seu relato será fundamental para a definição da natureza jurídica da parcela.

17. Com base na leitura do relatório fiscal, alhures transcrito, nota-se que a autoridade lançadora justifica a incidência previdenciária por considerá-la um "salário antecipado em retribuição a uma futura prestação de serviço", levando em conta tão somente as informações que foram prestadas pelo sujeito passivo.

17.1 Porém, a existência de pagamento excepcional e único, antes da contratação do empregado, como acatado pela fiscalização, é elemento insuficiente para configurar o caráter remuneratório. Também o é para reconhecer, como indubitosa, uma natureza de cunho indenizatório.

17.2 Caberia à fiscalização o aprofundamento da investigação, para colher elementos de prova adicionais, de modo a evidenciar com clareza a natureza jurídica da parcela. Não contém a acusação fiscal, por exemplo, qualquer referência à existência ou não de cumprimento de metas ou mesmo previsão de tempo mínimo de permanência ou vigência do contrato do trabalho.

18. Logo, a acusação fiscal é deficiente na identificação dos fatos para a esmerada aplicação do direito, pois não há certeza suficiente da ocorrência ou não do fato gerador das contribuições lançadas, necessário para surgimento da correspondente obrigação tributária.

19. Exposto assim, o ato administrativo do lançamento revela vício intrínseco, de modo que a sua validade somente seria possível por meio da edição de um novo ato com conteúdo alterado. Destarte, é ato inconvalidável, ainda que possível a sua reedição, em tese, desde que não escoado o prazo para constituição do crédito tributário.

20. Reputo, assim, nulo o lançamento relativo ao bônus de admissão pela existência de vício material, uma vez que concernente à descrição do fato gerador.

b.2) Ementa

21. Dadas as conclusões do voto-condutor, acima exposto, a redação da ementa assim ficará redigida:

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS
PELA FISCALIZAÇÃO. DEFICIÊNCIA. VÍCIO
MATERIAL.**

É nula, por vício material, a autuação referente ao bônus de contratação, uma vez que deficiente a descrição pela fiscalização da ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas.

c) Vício de Omissão: Recálculo das multas

22. Nesse ponto, a despeito do decidido pelo colegiado e consignado na parte dispositiva do acórdão embargado, os votos e a ementa silenciaram quanto ao critério a ser adotado para o recálculo das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigação principal e acessória.

22.1 Portanto, o saneamento é realizado nos termos abaixo, mediante a inclusão da matéria no voto-condutor, assim como a respectiva ementa, em alinhamento com o conteúdo do dispositivo do acórdão recorrido.

c.1) Voto-condutor

23. Em relação às multas, tanto para a obrigação principal quanto acessória, há de se registrar que os dispositivos legais que lhes dão supedâneo foram alterados pela Lei 11.941, de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

24. No que diz respeito às obrigações principais, segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no **caput** desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

25. Nessa hipótese, incabível a comparação da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento, ocasião em que se deve verificar o fato punido, de acordo com o art. 106 do CTN.

26. Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no **caput** do art. 35 acima citado.

27. Logo, deve a multa lançada por descumprimento de obrigação principal na presente autuação ser calculada nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, se mais benéfica ao sujeito passivo. Em outras palavras, no lançamento deverá ser aplicada a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, se mais benéfica à recorrente.

28. Quanto à multa por descumprimento de obrigação acessória, a previsão do § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, qual seja aquela penalidade aplicada em razão de erro no preenchimento da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) nos dados relacionados aos fatos geradores, passou a ser prevista, a partir da Lei nº 11.941, de 2009, no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

29. Inaplicável a multa estabelecida no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que este dispositivo, ao fazer referência ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, restringe sua aplicação ao lançamento de créditos relativos ao não recolhimento de contribuições previdenciárias, e não ao descumprimento de obrigação acessória.

30. Tanto isso é verdade que o novel art. 35-A, acima mencionado, faz referência “às contribuições referidas no art. 35 desta Lei”. Seguindo essa linha, o art. 35, ao tratar das contribuições, faz nova remissão, agora às alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, o qual dispõe que constituem contribuições sociais as das empresas, as dos empregadores domésticos e as dos trabalhadores. Portanto, não há permissão em lei para que a multa do art. 35-A seja lançada em decorrência do descumprimento de dever instrumental.

31. De modo que a multa lançada na presente autuação, por descumprimento de obrigação acessória, deverá ser calculada nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, se mais benéfica à recorrente.

32. Em síntese, as conclusões sobre a aplicação da retroatividade benigna em matéria de penalidade:

i) lançamento por descumprimento de obrigação principal: multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, se mais benéfica; e

ii) lançamento por descumprimento de obrigação acessória (GFIP): multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, se mais benéfica;

c.2) Ementa

33. Dadas as conclusões acima, a redação da ementa, na parte da retroatividade benigna, estará assim redigida:

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins da aplicação da retroatividade benigna, em matéria de penalidade, a multa lançada pelo descumprimento de obrigação principal deverá ser calculada nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, se mais benéfica ao sujeito passivo, tendo em vista o contido no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins da aplicação da retroatividade benigna, em matéria de penalidade, a multa lançada pelo descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP deverá ser calculada nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, se mais benéfica ao sujeito passivo.

d) Ementa do Acórdão nº 2301-003.720: redação consolidada

34. A seguir, transcreve-se o texto consolidado da ementa do acórdão embargado, após o saneamento do julgado quanto ao bônus de contratação e à aplicação da retroatividade benigna em matéria de penalidades:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA VALE ALIMENTAÇÃO E VALE REFEIÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. SEM ADESÃO AO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO. DEFICIÊNCIA. VÍCIO MATERIAL.

É nula, por vício material, a autuação referente ao bônus de contratação, uma vez que deficiente a descrição pela fiscalização da ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PLR pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins da aplicação da retroatividade benigna, em matéria de penalidade, a multa lançada pelo descumprimento de obrigação principal deverá ser calculada nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, se mais benéfica ao sujeito passivo, tendo em vista o contido no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins da aplicação da retroatividade benigna, em matéria de penalidade, a multa lançada pelo descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP deverá ser calculada nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, se mais benéfica ao sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER dos embargos declaratórios e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO, para acolher o recurso e sanar os vícios apontados pela Fazenda Nacional, no que tange ao critério para recálculo das multas, tendo em vista à aplicação da retroatividade benigna, e ao bônus de contratação, mantida intacta a parte dispositiva do acórdão embargado.

É como voto.

Cleber Alex Friess