



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

**Processo n°** 16327.720670/2012-45  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.245 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2010**

**LANÇAMENTO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. DESCUMPRIMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GRATIFICAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

Não integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991 as verbas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Os ganhos eventuais e abonos só não integral o salário de contribuição se expressamente desvinculados por força de lei.

No caso, há incidência de contribuição social previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de gratificação, posto não ser eventual e não ter sido desvinculada do salário por força de lei.

As gratificações tem natureza remuneratória, já que sua origem deve-se a prestação de serviço, ou colocação à disposição, à empresa, com a característica de contrapartida.

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA MAIS BENÉFICA. RETROAÇÃO.**

De acordo com o exposto no art. 106, II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), em Auto de Infração lavrado contra o contribuinte por descumprimento de obrigação tributária previdenciária, devem ser confrontadas a penalização apurada conforme a legislação de regência do fato gerador com a penalização determinada pela norma superveniente, aplicando-se a que lhe for menos severa, conforme procedeu a fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Natanael Vieira dos Santos, Manoel Coelho Arruda Júnior e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento ao recurso. Redator: Marcelo Oliveira. Sustentação oral: Maria Isabel Tostes da Costa Bueno. OAB> 115.127/SP.

Redator designado: MARCELO OLIVEIRA

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira - Presidente e Redator.

*(Assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, ANDREA BROSE ADOLFO, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, ADRIANO GONZALES SILVERIO

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A. em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo recorrente e manteve o crédito tributário referente às competências 01/2008, 02/2008, 08/2008 e 11/2008.

2. Segundo o relatório fiscal (fls. 188/192), foram lavrados em desfavor do contribuinte os seguintes autos de infração:

a) **Debcad nº 37.371.567-6:** apurados valores referentes as contribuições devidas à Seguridade Social, no que toca a parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre os valores pagos a título de gratificação espontânea aos empregados, conforme o art. 22, incisos I e II, da Lei 8.212/91; e

b) **Debcad nº 37.371.568-4:** apurados os valores referentes às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre os valores pagos a título de gratificação espontânea aos empregados.

3. Inconformado com o lançamento fiscal, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 214/230) ao lançamento fiscal, tendo o colegiado de primeira instância rejeitado as razões apresentadas. O acórdão recorrido (fls. 243/254) restou lavrado com a seguinte ementa:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008*

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GRATIFICAÇÃO.  
INCIDÊNCIA.*

*O salário de contribuição do empregado corresponde à remuneração auferida, assim entendida como sendo a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.*

*As verbas pagas a título de gratificação, por se revestirem de natureza salarial e remuneratória, integram o salário de contribuição para cálculo das contribuições sociais.*

*As hipóteses de não incidência ao salário de contribuição são aquelas arroladas em relação exhaustiva no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, observadas as vigências da redação original e alterações posteriores.*

*MULTA MAIS BENÉFICA. RETROAÇÃO.*

*De acordo com o exposto no art. 106, II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, em Auto de Infração lavrado contra o contribuinte por descumprimento de obrigação tributária previdenciária, devem ser confrontadas as penalidades apuradas conforme a legislação de regência do fato gerador com a multa determinada pela norma superveniente, aplicando-se a que lhe for menos severa.*

*INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA.*

*No lançamento de ofício, não há previsão legal de aplicação, sobre a multa de juros de mora, os quais incidem somente sobre o valor originário atualizado da contribuição. Lei 8.212/91, art. 34; Decreto 3.048/99, art. 239, II, e art. 242, § 2º.*

*CORESponsABILIDADE.*

*O Relatório de Vínculos não tem como escopo incluir os diretores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que eventualmente, possam ser responsabilizadas na esfera judicial, nos termos do § 3º do art. 4º da Lei nº 6.830/80.*

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

*Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2008*

*CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.*

*Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.”*

4. Após ter sido cientificado do referido acórdão (fl. 256), o contribuinte interpôs recurso voluntário tempestivamente (fls. 258/279), sustentando, em apertada síntese, que:

- a) os diretores não devem ser considerados sujeitos passivos da obrigação tributária, uma vez que não têm relação direta com o fato gerador;
- b) os valores pagos a título de gratificação espontânea não devem fazer parte da base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que tais valores, em que pese terem sido pagos espontaneamente, não resultam de contraprestação pelo trabalho nem se tratam de utilidade concedida com habitualidade; e
- c) aplicação da retroatividade benigna no que diz respeito à aplicação de eventual penalidade pecuniária.

Processo nº 16327.720670/2012-45  
Acórdão n.º **2301-004.245**

**S2-C3T1**  
Fl. 6

---

5. Sem contrarrazões do fisco, os autos foram enviados para apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

### DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

### DA RESPONSABILIDADE DOS DIRETORES

2. O recorrente sustenta que devem ser excluídos da presente autuação os diretores da empresa, em face de não possuírem responsabilidade tributária perante os lançamentos efetuados. E neste ponto, entendo que assiste razão ao recorrente.

3. A responsabilidade da pessoa física não pode decorrer da simples falta de pagamento de tributo. É inquestionável que o lançamento tributário tem sua exigibilidade em face da sociedade contribuinte. Porém, o que é questionável é a exigibilidade de tais créditos perante os diretores dessa sociedade.

4. A sujeição passiva da obrigação principal no direito tributário, como é sabido, se dá de duas formas: por contribuição (CTN 121, parágrafo único, inciso, I) ou por responsabilização (CTN 121, parágrafo único, inciso II). No caso em tela, inegável a condição de contribuinte da sociedade. De outro lado, é completamente dúbia a condição de responsável por esses créditos dos diretores.

5. Inexiste no direito tributário pátrio espécie de responsabilização objetiva do sócio ou de diretores por créditos tributários inadimplidos pela sociedade. O que o sistema prevê é a responsabilidade tributária dos diretores por atos irregulares – atos ultra vires –, sejam estes sócio ou não.

6. A forma da responsabilização daquele que exerça cargo de administração ou gerência encontra-se presente no art. 135, inc. III do CTN, que dispõe:

*“Art. 135 – São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”*

7. Sem a presença dos requisitos do art. 135, não há de se falar em responsabilidade dos diretores. Nesse sentido leciono o prof. Luciano Amaro:

*“Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver prática de ato para qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular,*

*não cabe a invocação do preceito em tela”(in Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. P.319).”*

8. *In casu*, o fisco não colacionou aos autos nenhuma manifestação que delimite a ter havido a prática de ato para o qual os relacionados não detivessem poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto da empresa.

9. Em uníssono é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO. ART. 135, III, DO CTN.*

*PRECEDENTES.1. A arguição da exceção de pré-executividade com vista a tratar de matérias de ordem pública em processo executivo fiscal – tais como condições da ação e pressupostos processuais – somente é cabível quando não for necessária, para tal mister, dilação probatória. 2. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos.3. Recurso especial provido”[g.n] (REsp 426.157/SE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 18.08.2006 p. 361).”*

10. Assim, ante a impossibilidade de responsabilização tributária dos diretores do recorrente pelos créditos lançados (art. 135 do CTN), devem ser excluídos da relação de vínculos as pessoas nele relacionadas.

## DA GRATIFICAÇÃO

11. Narra o relatório fiscal (fl. 190) que a empresa foi autuada por contribuições sociais devidas, incidentes sobre valores pagos a título de gratificações espontânea aos empregados.

12. Em contrapartida, a recorrente alega que as gratificações concedidas foram pagas uma única vez, **que não há habitualidade**, motivos pelos quais não integram a base de cálculo das contribuições sociais. Sustenta ainda, que tais valores, em que pese terem sido pagos espontaneamente, não resultam de contraprestação pelo trabalho.

13. Com a devida vênia, respeitando quem tem entendimento diferente sobre o tema, entendo que razão assiste ao contribuinte. Isto porque, inobstante o conceito de salário previsto na CLT, a legislação que normatiza as contribuições previdenciárias a cargo do empregador expressamente prevê a exclusão dos ganhos eventuais recebidos pelo empregado da sua base de cálculo.

14. Cabe registrar que a expressão “eventual” ora utilizada não é com a conotação necessariamente de oposto a habitualidade, uma vez que para conformação da legislação infraconstitucional com a própria Constituição, pode se verificar um pagamento em razão de um fato futuro não previsto ou incerto, portanto eventual, como pode se verificar um

pagamento não habitual, de sorte que este não se incorpore a remuneração do empregado, eis que para fins previdenciário há de sempre representar um ganho reiterado.

15. Nesse contexto, é o que se infere da simples leitura do parágrafo 11, do art. 201, da Carta Superior, que assim dispõe:

*“Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, no caso e na forma da lei.”*

16. No meu sentir o dispositivo acima colacionado trata-se do que o Prof. José Afonso da Silva classifica como norma de eficácia limitada, que necessita de outra norma de integração para que produza efeitos sociais. A norma de integração que conferiu possibilidade de cobrança da contribuição sobre a remuneração a segurados empregados é a Lei nº 8.212/1991, que em seu art. 28 assim dispôs:

*“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.*

*[...].*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*e) as importâncias:*

*[...].*

**7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados de salário.”**

17. Vejam-se que, quer no plano constitucional ou infraconstitucional, além do pagamento se destinar a retribuir o trabalho, também tem que trazer no seu bojo característica da habitualidade para que haja incidência de contribuição previdenciária.

18. Ora, não consigo vislumbrar, de forma alguma, como caracterizar os valores recebidos uma única vez como habituais.

19. Importante ressaltar, que no presente caso, tanto o Relatório de Lançamento (fls. 196 e 197), quanto o Relatório Fiscal (fl. 190), deixam claro que os pagamentos ocorreram uma única vez, inclusive, relacionando os nomes de todos os empregados beneficiados.

20. Vale destacar ainda que a gratificação concedida pelo empregador apenas abrange o exercício de 2008 de forma isolada. Assim, reforça ainda mais a tese da ausência de continuidade do referido benefício.

21. Dessa forma, entendo que as verbas pagas pela recorrente a título de gratificação, neste caso e uma única vez, estão livres da tributação, haja vista que em nada se diferenciam, para fins previdenciário, daquelas pagas eventualmente, de que trata a norma inserta no item 7 da alínea “e” do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Devendo, portanto, ser excluída da exigência fiscal.

22. Deixo de analisar as demais questões relacionadas à multa, seja por descumprimento de obrigação principal ou acessória, haja vista o entendimento esposado, no sentido de que a gratificação espontânea e não habitual não se constitui em base de cálculo da exação em comento.

### CONCLUSÃO

23. Dado o exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento, tornando insubsistente o lançamento fiscal.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos.

## Voto Vencedor

Marcelo Oliveira, Redator designado.

Com todo respeito ao nobre e excelso relator, discordo de suas conclusões sobre o pagamento de gratificações, que ele caracteriza como ganho eventual e que, para o relator, devido a isso, não incidiria contribuição.

As regras de incidência tributária para as contribuições previdenciárias estão expressas na legislação, especificamente na Lei 8.212/1991.

Para a Lei a hipótese de incidência da contribuição previdenciária define-se, em síntese, pela remuneração, destinada a retribuir o trabalho, pelos serviços prestados ou pelo tempo à disposição do contratante.

### **Lei 8.212/1991:**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

Deve-se deixar claro que salário e remuneração possuem conceitos distintos. Salário é parte integrante da remuneração, como consta da legislação.

### **CLT:**

*Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*

*§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.*

Os elementos característicos das parcelas que integram a remuneração são:

1. Não eventualidade;
2. Auferição pelo trabalho;
3. Integração ao patrimônio do trabalhador; e
4. Irrelevância do título.

No caso em questão, devemos definir qual pagamento se caracterizaria como eventual, não integrando, assim, a remuneração.

Há pontos de vista de que eventual constitui-se em antônimo de habitual.

Com todo respeito, não concordamos com essa posição.

Para o dicionário Michaelis, as definições são:

**Habitual**

*ha.bi.tu.al*

*adj (lat habituale) 1 Que acontece ou se faz por hábito. 2 Frequente, comum, vulgar. 3 Usual.*

**Eventual**

*e.ven.tu.al*

*adj m+f (evento+al3) 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.*

Portanto, pelos significados usados na Língua Portuguesa há grande diferença do que é habitual (frequente, pagamento reiterado) e do que é não eventual (pagamento dependente de acontecimento certo).

Na legislação trabalhista há a menção expressa, na definição de empregado, do termo eventual, que também não é conceituado como antônimo de habitual.

**CLT:**

*Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

Na determinação acima, define-se como serviço não eventual o que está ligado à atividade da empresa, não casual, suas necessidades permanentes, requisito crucial para a caracterização da relação empregatícia.

Assim, não é empregado, por exemplo, o pedreiro que a empresa contrata para reformas nas suas instalações, desde que a empresa não seja uma construtora e não existam os outros requisitos da relação de emprego.

Para Rodrigues Pinto eventual é : **“O trabalho que se presta ocasional e transitoriamente, não decorrente da atividade normal da empresa, não atribui a seu executor a condição jurídica de empregado.”** (PINTO, José Augusto Rodrigues – Curso de direito individual do trabalho : noções fundamentais de direito do trabalho, sujeitos e Institutos do direito individual - 2. ed. – São Paulo: LTr, 1995).

Já para Amauri Mascaro Nascimento: **“Eventual é o trabalho que, embora exercitado continuamente, e em caráter profissional, o é para destinatários que variam no tempo, de tal modo que se torna impossível a fixação jurídica dos trabalhadores em relação a qualquer um deles”** (NASCIMENTO, Amauri Mascaro – Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas de trabalho – 24ª. ed. – São Paulo: Saraiva. 2005).

Um pintor exerce com habitualidade sua função de pintura de paredes, mas seu trabalho é eventual se for prestado para diferentes contratantes no tempo.

Correta definição sobre “não eventualidade” encontramos no texto do voto abaixo:

*“O serviço prestado pelo artista é de trato sucessivo, não compreende a execução de um ato singular, pois compreende a execução de prestações periódicas na organização empresarial, embora algumas vezes as mesmas não sejam diárias. Traduz o caráter de **permanência**, ainda que por um curto período determinado, não se qualificando como esporádico. **É serviço prestado em caráter não eventual, pois se relaciona diretamente com as atividades normais da empresa, conforme regulamentado pelo Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 9o , § 4o. Processo: 12259.003355/2009-54, Relator: Mauro José Silva”***

Ou seja, eventualidade é a qualidade daquilo que não se é esperado.

Portanto, somente os rendimentos – pagos, devidos ou creditados – dependentes de acontecimento incerto, imprevisto, é que serão conceituados como eventuais.

Conseqüentemente, não conceituo o pagamento da gratificação como eventual, pois não tem como característica a incerteza, a imprevisão, tanto é que foi pactuado, com regras e condições.

Soma-se a essa conclusão que na legislação está clara a determinação de como se verifica se existe a incidência, ou não, em ganhos eventuais.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

...

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

...

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;*

A determinação desse dispositivo tem gerado muitas dúvidas.

A primeira dúvida é se há a necessidade dos ganhos eventuais, conjuntamente com os abonos, serem expressamente desvinculados do salário.

Concluimos que a determinação acima define que os ganhos eventuais devem ser expressamente desvinculados do salário.

Chegamos a essa conclusão pois se assim não fosse o legislador teria separado os ganhos eventuais e os abonos e dado tratamento distintos a cada um, como consta em todo rol de parcelas não integrantes do Salário de Contribuição (§ 9º, Art. 28, Lei 8.212/1991). Como assim a Lei não o fez, há a necessidade de que os ganhos eventuais sejam expressamente desvinculados do salário.

Outra dúvida é como se daria essa expressa desvinculação.

Ora, a definição de salário, suas parcelas integrantes e não integrantes, suas características, etc, em nosso sistema legal, devem estar expressas em Lei, seja no Direito Trabalhista ou no Previdenciário, ramos de Direito autônomos.

Portanto, só Lei pode, expressamente, desvincular algo do salário.

Nem mesmo Convenções e Acordos Coletivos podem desvincular parcelas salariais, pois esses instrumentos não têm a competência e o poder de Lei.

Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : ***“ Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização .”***

Portanto, só Lei pode definir quais parcelas - recebidas a título de ganhos eventuais - não integram o salário-de-contribuição.

Como não há a definição por Lei de que a parcela em questão não integra o salário de contribuição, deve ocorrer a incidência da contribuição.

A propósito, tratando do nosso sistema legal, o Art. 84, da Constituição Federal de 1988, define a função dos Decretos.

**CF/1988:**

*Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:*

...

*IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;*

Portanto, os Decretos possuem a função de disciplinar a fiel execução das Leis

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro *“o poder regulamentar insere-se como uma das formas pelas quais se expressa a função normativa do Poder Executivo. Pode ser definido como o que cabe ao chefe do Poder Executivo da União, dos Estados e dos Municípios, de editar normas complementares à lei, para sua fiel execução”* (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003).

Assim, como cabe ao Decreto disciplinar, regular, normas para a fiel execução das Leis, o Decreto 3.048/1999, Regulamento da Previdência Social, assim o fez, na questão em debate, ganhos eventuais.

**Decreto 3.048/1999:**

*Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:*

...

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:*

...

*j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;*

Conseqüentemente, cumprindo seu papel regulamentador, fiel executor da Lei 8.212/1991, o Decreto 3.048/1999 esclarece e determina que só por Lei – expressamente - os ganhos eventuais ficam desvinculados do salário.

Destarte, reforçando nossa tese, somente os ganhos eventuais (dependentes de acontecimento incerto), desvinculados do salário expressamente, pelo único instrumento hábil para tanto, a Lei, é que estarão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária.

Por fim, cabe utilizarmos a lógica, pois se caso qualquer rendimento pago uma única vez estivesse fora do campo de incidência da contribuição previdenciária poderíamos ter em um ano a concessão de um bônus de admissão, no outro de um prêmio, no outro de um 14º salário, no outro de um bônus por competência, no outro de um automóvel, no outro de um imóvel, etc, com todos esses ganhos não sendo tributados, causando prejuízo ao trabalhador (que poderia sofrer diminuição de sua remuneração formalizada), com a conseqüente diminuição da aposentadoria, como para a Previdência Social, pela redução da base de cálculo e da sua arrecadação, responsável pelo pagamento dos benefícios previdenciários.

Essa, aliás, é a definição de decisões exaradas e não reformadas pelo CARF.

*“VERBAS PAGAS A TÍTULO DE PRÊMIO FÉRIAS E PRÊMIO ASSIDUIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.*

*As parcelas pagas aos empregados a título de prêmio férias e prêmio assiduidade, em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição.*

*As importâncias recebidas à título de ganhos eventuais (prêmios de férias e de assiduidade) e abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei.*

...

*A Recorrente alega que o valor pago a título de ganhos eventuais (prêmio de férias e prêmio de assiduidade) não teria natureza salarial, vez que esses ganhos eventuais estariam amparados pela hipótese de não incidência tributária, possuindo natureza indenizatória e excluídos das hipóteses de incidência previstas no art. 28, da Lei 8.212/1991.*

*Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, § 9º, alínea “e” e item 7, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de ganhos eventuais e abonos que sejam expressamente desvinculados do salário.*

...

*De acordo com a legislação previdenciária retromencionada, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei não integram o salário de contribuição. Esta desvinculação só pode ser feita por lei federal, conforme art. 214, parágrafo 9º, alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), tendo em vista que somente esta espécie normativa tem o condão de*

*excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias verbas de natureza salarial.*

...

*É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), referente ao pagamento de verbas a títulos de ganhos eventuais (prêmios) ou abonos que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório.*

*Pelo contrário, muito mais importante e mesmo essencial é a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.*

*Com isso, mesmo que o pagamento de valores a título de ganhos eventuais (prêmios) ou abonos aos seus empregados seja devido, com base no acordo coletivo de trabalho celebrado entre Empregadores e Sindicato, tais valores devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois foram pagos em desconformidade com a legislação previdenciária.” Processo 10680.723133/2010-80, Acórdão: 2402-003.680, 17/07/2013, Relator: Ronaldo de Lima Macedo.*

...

#### *REMUNERAÇÃO INDIRETA*

*As verbas intituladas “ganho eventual” e “abono acordo coletivo”, pagas pela empresa em favor de seus empregados, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial.*

...

*Da mesma forma, constata-se que não estamos diante de um pagamento eventual, como veementemente sustenta a recorrente, já que o ganho habitual passível de exação não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc.*

*Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.*

*Ademais, o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.*

*Há, portanto, uma expectativa criada que se sobrepõe ao fato de não ser seqüencial a continuidade a liberalidade; a continuidade existe por todo o tempo que perdurar o contrato, o recebimento é que depende acontecer a condição estabelecida pelo empregador. A expectativa criada, o costume e a certeza do benefício em se caracterizando a situação pré-definida pelo empregador gera a habitualidade, afasta por completo a*

*eventualidade que poderia enquadrar o pagamento no item 7 da letra “e” do § 9º da Lei 8.213/91. Processo 37216.000777/2007-33, Acórdão: 2301-001.953, 13/04/2011, Relatora: Bernadete de Ronaldo de Oliveira Barros.*

Por todo exposto, em síntese, a incidência da contribuição previdenciária sobre a gratificação analisada deve prevalecer, mantendo-se o lançamento em sua integralidade.

Quanto à correção da multa aplicada, não há o que se reparar na decisão a quo, que, com todo respeito, transcrevo e utilizo como razão de decidir:

*8. Não merece prosperar as preliminares suscitada pela empresa, consistentes na revisão do valor da multa (art.106, II “c” do CTN) e ilegalidade da majoração da multa pelo decurso de tempo, pelas razões que se passa a expor:*

*8.1. Na presente ação fiscal, foi constatada a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias (Empresa e GILRAT) e as destinadas aos Terceiros incidentes sobre aos valores pagos aos empregados a título de Gratificação Espontânea. Verificou, também, o Auditor Fiscal que a empresa deixou de declarar tais valores nas correspondentes GFIPs, fato este que infringiu o disposto no inciso IV, §3º do art. 32 da Lei 8.212/91, in verbis:*

*“Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”*

*8.2. A partir de 04/12/2008, data de publicação da Medida Provisória (MP) nº 449, foi alterada a forma de exigência, no lançamento de ofício, das multas por descumprimento das obrigações tributárias previdenciárias. Anteriormente, aplicava-se a multa de mora sobre o descumprimento da obrigação principal, prevista na redação então vigente do art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91, com alíquota inicial de 24%, crescente conforme o momento em que era paga a contribuição em atraso, à qual, eventualmente, somava-se a multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória, prevista nos hoje revogados §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da mesma lei, referentes, respectivamente, à não apresentação, omissão de fatos geradores ou erro no preenchimento da GFIP.*

8.3. Com o advento da citada MP, que alterou o art. 35 e introduziu o art. 35A na Lei 8.212/91, passou a ser exigida uma única multa de ofício, equivalente a 75% do valor da contribuição devida. Assim, como o caso em análise refere-se a fatos geradores ocorridos anteriormente à publicação da MP, tendo os Autos de Infração sido lavrados posteriormente a essa data, deve a Fiscalização, em obediência ao disposto na alínea "c", inciso II, do art. 106 do CTN, cotejar a soma das penalidades previstas pela legislação de regência com a nova multa de ofício, aplicando esta no caso de se apresentar menos gravosa que aquelas ao contribuinte. Tal procedimento adotado pela Fiscalização encontra-se amparado e normatizado no art. 476A da Instrução Normativa nº 971, de 13/11/2009, a seguir transcrito:

*“Art. 476A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*I até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*II a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.”*

8.4. Verifica-se que o Auditor Fiscal responsável pelas autuações procedeu em estrita observância da legislação, comparando, competência a competência, as multas apuradas conforme as normas antigas com a atual multa de ofício, aplicando, para cada competência, a penalidade menos severa à Impugnante, conforme demonstrativos de fls. 116/125 do Relatório Fiscal do PT nº 16327.720.671/201290; desse cotejo resultou, na ação fiscal, a aplicação do critério da norma superveniente na competência 01/2008, e nas demais (02/2008, 08/2008 e 11/2008), prevaleceu a legislação anterior, com lavratura AIOA (Debcad nº 37.320.5872), com a correta aplicação do disposto no art. 32, IV, §5º da Lei 8.212/91 e nos art. 284, II e art. 373, ambos do Decreto 3.048/99, com o valor mínimo atualizado pela Portaria MPS/MF nº 02 de 06/01/2012, de R\$ 64.684,80 (sessenta e quatro mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e oitenta centavos), correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, em função do número de segurados da empresa, aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/91,

conforme demonstrado às fls.113/115 do Relatório Fiscal do PT nº 16327.720.671/201290.

8.4.1. Vale ressaltar que o cálculo da multa por descumprimento da obrigação acessória – Debcad 37.320.5872 (CFL68) correspondente ao Levantamento GE (competências 02/2008, 08/2008 e 11/2008), encontra se, detalhada no PT nº 16327.720.671/201290, pertencentes a mesma ação fiscal do processo administrativo, ora em análise, conforme se verifica, fls. 113/115.

8.5. Por fim, deixa se de analisar a alegação de ilegalidade da multa de mora aplicada nos autos, uma vez que não cabe a apreciação e julgamento por parte da Administração Pública, mas sim ao Poder Judiciário. Frisa se, que o agente público, no exercício de suas funções, fica inteiramente preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações, visto que a declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

8.6. Diante do acima exposto, não merece reparo o procedimento fiscal adotado pela Fiscalização no que toca a aplicação da multa para as competências apuradas nos autos de infração de obrigações principais e obrigação acessória, uma vez que observou a legislação pertinente, inclusive no que toca a aplicação do art. 106, II“c” do CTN.

O CTN determina o procedimento a ser adotado em caso de alteração de cálculo de multas punitivas, de ofício.

CTN:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

...

*c) quando lhe comine **penalidade** menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Em síntese, antes da edição da MP 449/2008, o contribuinte que, como no presente caso, deixasse de recolher contribuição, descumprindo obrigação tributária principal, e, de forma reflexa, deixasse de informar em GFIP esses fatos geradores, descumprindo obrigação tributária acessória, seria **penalizado** com duas multas punitivas, de ofício, por descumprimento de obrigação tributária principal e por descumprimento de obrigação tributária acessória.

Após a MP 449/2008, , o contribuinte que, como no presente caso, deixar de recolher contribuição, descumprindo obrigação tributária principal, e, de forma reflexa, deixar

de informar em GFIP esses fatos geradores, descumprindo obrigação tributária acessória, será **penalizado** com uma única multa punitiva, de ofício.

Portanto, como determina o CTN, deve ser comparada a penalização, anterior com a atual, para verificação de qual legislação aplicar, sendo sempre a mais benéfica, providência já efetuada pelo Fisco, como muito bem esclarece a decisão *a quo*, motivo da negativa do provimento do recurso, também neste ponto.

**CONCLUSÃO:**

Por todo exposto, com todo respeito ao nobre relator, divirjo de seu voto e nego, integralmente, provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira

Redator