



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

Processo nº 16682.720835/2011-59
Recurso nº 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2301-003.937 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2014
Matéria CONT PREV - ABONOS. PAGAMENTO POR REPACTUAÇÃO DO PLANO PETRÔS
Recorrentes PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ABONO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO E DESVINCULADO DO SALÁRIO. EXISTÊNCIA DE NATUREZA JURÍDICA DE ABONO, MAS VINCULAÇÃO AO SALÁRIO QUE IMPEDE O DESFRUTE DA ISENÇÃO. ACATAMENTO DE PARECER DA PGFN EM HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

Abonos são parcelas recebidas pelo trabalhador em virtude de antecipação ou substituição de reajuste. As parcelas denominadas “abono” que não são pagas com tais finalidades não tem a natureza jurídica de abono e não podem desfrutar da isenção do art. 28, §9º, alínea “e”, item 7 da Lei 8.212/91. Existência de tal característica. Além disso, a lei exige a desvinculação dos salários para desfrutar da isenção, o que não ocorreu no caso, pois os abonos eram referenciados ao salário. Acrescente-se que, considerando a existência do Parecer PGFN 2.114/2011 associado aos efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002, concluímos, em homenagem ao princípio da eficiência e para evitar a edição de ato administrativo sem finalidade, que não pode prevalecer a inclusão do abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade na base de cálculo da contribuição. No caso presente, evidenciada a vinculação ao salário e existente a habitualidade no pagamento, inviável a aplicação das conclusões do referido Parecer.

VERBAS NÃO INCORPORÁVEIS À APOSENTADORIA DO TRABALHADOR. SITUAÇÃO IRRELEVANTE PARA A INCIDÊNCIA OU NÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA QUE FINANCIA O REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA.

Ser ou não uma verba incorporável à aposentadoria do trabalhador não é determinante para a incidência ou não da contribuição previdenciária que

financia o regime geral, pois inexistente determinação legal estabelecendo uma relação bivalente entre base de cálculo da contribuição previdenciária e benefício previdenciário do regime geral.

GANHO EVENTUAL. DEFINIÇÃO. INAPLICABILIDADE PARA OS ABONOS. APLICABILIDADE PARA PAGAMENTO ÚNICO PELA REPACTUAÇÃO DO PLANO PETROS.

Ganho eventual é o oposto de ganho repetido, habitual. Habitualidade é a qualidade daquilo que é frequente, que é repetido muitas vezes, o que implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. Ganho eventual é o ganho que foi ou pode ser repetido no máximo três vezes durante a duração do contrato de trabalho. Os abonos pagos no caso em destaque possuem características de habitualidade, posto que pagos anualmente. Pagamento único realizado em compensação à mudança do Plano Petros é ganho eventual que desfruta da isenção do art. 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA "C", DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea "c", do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte e Recurso de Ofício Negado.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa 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; b) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em dar provimento ao recurso de ofício. Declaração de voto: Marcelo Oliveira. Sustentação: Mariana Vito. OAB: 158.516/SP.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Presidente e Declaração de voto

Processo nº 16682.720835/2011-59
Acórdão n.º **2301-003.937**

S2-C3T1
Fl. 4.061

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

Participaram do presente julgamento a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa, Adriano González Silvério, Manoel Coelho Arruda Júnior, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela interessada.

O processo teve início com os Autos de Infração (AI) nº 37.327.283-9 e 37.327.284-7, lavrados em 01/12/2011, que constituíram crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre parcelas reputadas como remuneratórias, no período de 12/2006 a 12/2007, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 440.110.611,99 e R\$ 112.202.882,84, fls. 02 e 89.

A fiscalização apurou que foi pago um abono salarial na competência 01/2007 no valor de 30% das remunerações que não correspondia ao que havia sido acordado no Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) de 2005, pois tal instrumento previa o pagamento de abono de 80% da remuneração normal do trabalhador.

Ressaltou a autoridade fiscal que tais pagamentos não desfrutavam de isenção por estarem desvinculados dos salários por força de lei, conforme exige o art. 214, §9º, alínea "j" do Decreto 3.048/99 - Regulamento da Previdência Social (RPS). Sustentou a fiscalização que a inclusão da expressão "por força de lei" representou apenas uma regulamentação da lei. Citou o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN) e defendeu que pessoas ou situações não abrangidas pela norma isentiva não podem ser beneficiadas. Acrescentou que acordos coletivos não podem ser opostos à Fazenda Pública por conta do dispositivo do art. 123 do CTN.

Com tal motivação, a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo da contribuição previdenciária, bem como na base de cálculo da contribuição de terceiros, as seguintes rubricas:

- 0162- Abono Salarial - abono concedido em decorrência do Termo Aditivo ao ACT 2005 no valor de 80% da remuneração dos empregados;
- 0169 - Abono Salarial Gerencial - abono similar ao anterior, mas pagos aos gerentes;
- 0186- Repac PL Petros - valor monetário pago aos empregados uma única vez em março de 2007 pela repactuação do Plano Petros do Sistema Petrobrás;
- 0195 - Gratificação contingente - gratificação paga em decorrência do ACT 2007 no valor de 80% da remuneração do empregado.

Os levantamentos correspondentes são os seguintes:

- A2- abono salarial 2007;
- AB - abono salarial 2006;
- AG- abono gerencial;

- GC - gratificação contingente;
- RP - Repac PL Petros

Após tomar ciência pessoal da autuação em 06/12/2011, fls. 02 e 89 , a recorrente apresentou impugnação, fls. 3722/3739 e 3751/3768, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 13ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro, no Acórdão de fls. 267/278, julgou a impugnação procedente em parte, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 31/07/2012, fls. 3951.

O Acórdão *a quo* ressaltou que os abonos vem sendo concedidos anualmente desde 2005 como substituição ao reajuste salarial. Por conta disso, não vislumbrou a possibilidade de enquadrar o caso em qualquer das hipóteses de exclusão do art. 28, bem como entendeu impossível a aplicação do Ato Declaratório 16/2011.

No tocante à Rubrica 0186- Repac PL Petros, assim concluiu o Acórdão a quo:

35. No que pertine à verba paga em março de 2007, sem precedentes de habitualidade com o objetivo de indenizar as potenciais perdas com a migração de plano, ainda que provenientes da empregadora, impende admitir que se subsume ao item 7 da alínea “e” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, o qual dispõe que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais.

(...)

39. Sendo assim, dado o caráter de excepcionalidade que caracteriza o pagamento da verba intitulada Repactuação Plano Petros, temos que sobre ela incide a norma de exceção do item 7 da alínea “e” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, o que conduz à não sujeição de tal dispêndio à norma de tributação relacionada no documento fiscal, razão pela qual se justifica a exclusão dos valores lançados no Levantamento RP.

Os autos de infração tiveram seus valores reduzidos para R\$ 140.248.683,84 e R\$ 36.101.562,84.

Em obediência ao art. 34, inciso I do Decreto 70.235/72 c/c Portaria MF 03/3008, foi apresentado recurso de ofício, uma vez que a decisão exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

O recurso voluntário, apresentado em 23/08/2012, fls. 3.954/3.972, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Faz considerações sobre a incidência da contribuição previdenciária a partir do texto constitucional, da lei 8.212/91 e de apontamentos doutrinários para concluir que não existe incidência da contribuição previdenciária sobre: (i) as verbas indenizatórias; (ii) as verbas que não correspondam a prestação de serviços; (iii) as parcelas que não possam ser

substituídas por algum benefício previdenciário equivalente; (iv) os ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário.

Aponta que o Abono Salarial, rubrica 0162, e o Abono Gerencial, rubrica 0169, possuem a mesma natureza, sendo apenas distintos quanto à classe dos beneficiários. O primeiro estaria previsto no Termo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) 2005 no valor de 80% da remuneração normal, sendo pago em janeiro/2007. O segundo foi previsto no ACT 2006.

O abono contingente, rubrica 0195, foi previsto no ACT 2007 no montante de 80% da remuneração do empregado, sendo pago em dezembro/2007.

Todos eles teriam a natureza de ganho eventual desvinculado da remuneração.

Os abonos não correspondem a uma contraprestação pelo trabalho dos empregados e as cláusulas dos acordos desvinculam-nos expressamente do salário.

Acrescenta que o princípio da substituidade dirimiria qualquer incerteza, pois não é possível correlacionar o pagamento do abono a qualquer benefício previdenciário.

Cita o Parecer 2.114/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ato Declaratório (AD) 16/2011, bem como colaciona diversos julgados de tribunais tratando da questão.

Em contra-razões, a PGFN insistiu no argumento de que os abonos deveriam estar expressamente desvinculados do salário. Adiante, defende que mesmo os abonos únicos devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem fazer qualquer menção ao Ato Declaratório 16/2011.

Quanto à Rubrica 0186- Repac PL Petros, argumentou que este CARF já decidiu que a despesa é despesa indedutível no Acórdão 1101-00.797, bem como no Acórdão 1102-00.355.

Citou diversas jurisprudências assentando a natureza remuneratória do pagamento, sendo este mera liberalidade da empresa.

É o relatório.

Voto

Reconhecemos a tempestividade do recurso voluntário apresentado e dele tomamos conhecimento.

O Recurso de Ofício atende ao estabelecido no art. 34, inciso I do Decreto 70.235/72 c/c Portaria MF 03/2008, portanto dele tomamos conhecimento.

Abono. Natureza Jurídica. Parcela única. Parecer PGFN 2.114/2011. Princípio da eficiência.

O STJ já expressou entendimento no sentido de que o abono é importância paga ao trabalhador como substituição ou antecipação de reajuste salarial, ou seja, é parcela paga com objetivo de incrementação do pagamento do trabalhador com vistas à amenização de defasagem salarial, conforme pode ser constatado nos seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO – IRRF – ABONO SALARIAL CONCEDIDO POR MEIO DE CONVENÇÃO COLETIVA – NATUREZA SALARIAL – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO – PRECEDENTES.

A jurisprudência desta Corte há muito se cristalizou no sentido de que as verbas recebidas a título de abono salarial em virtude de acordo ou convenção trabalhista possuem natureza remuneratória, porquanto substituem reajuste salarial e, assim, constituem fato gerador do imposto de renda, sendo passíveis, portanto, de incidência do imposto de renda na fonte.

2. Precedentes: REsp 696.677/CE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 7.3.2007; AgRg no REsp 766.016/CE, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 12.12.2005; REsp 449.217/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 6.12.2004.

Agravo regimental improvido. " (AgRg no REsp 885.006/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 31.5.2007, p. 424)

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ABONO CONCEDIDO EM DISSÍDIO TRABALHISTA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ.

1. O abono concedido em razão de dissídio coletivo de trabalho tem natureza remuneratória, razão pela qual sobre ele incide o Imposto de Renda.

2. 'Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida' (Súmula 83/STJ).

3. *Agravo regimental improvido.* (AgRg no Ag 764.115/PI, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 25.8.2006, p. 326)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - IR - ABONO CONCEDIDO EM CONVENÇÃO COLETIVA - NATUREZA SALARIAL - PRECEDENTES.

1. *O abono concedido aos empregados, em virtude de acordo trabalhista, tem natureza jurídica de salário, por isso que em substituição de reajuste salarial, constituindo fato gerador do imposto de renda.*

2. *Agravo regimental provido.* (AgRg no REsp 766.016/CE, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 12.12.2005, p. 349)

Assim, somente podem ser reconhecidas com a natureza de abono as importâncias que tenham relação com a negociação do reajuste salarial.

Nesse sentido a definição do abono por meio de Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) conduz à conclusão da existência de tal negociação, o que leva-nos a reconhecer a natureza jurídica de abono na verba aventada.

Ocorre que o art. 28, §9º alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91 exige que os abonos sejam expressamente desvinculados do salário para que desfrutem de isenção.

A exigência do art. 214, §9º, alínea "j" do Decreto 3.048/99 - Regulamento da Previdência Social (RPS) no sentido de que o abono seja desvinculado do salário por força de lei não está prevista no dispositivo da Lei 8.212/91, consubstanciando um transbordamento do poder regulamentar. Portanto, não acatamos a exigência de que a desvinculação do abono ocorra por força de lei por entendermos tratar-se exigência ilegal que exorbitou o poder regulamentar. A respeito de tal posicionamento, esclarecemos que o art. 26-A do Decreto 70235/72 foi explícito ao impedir que os Conselheiros afastassem Decreto utilizando argumento de inconstitucionalidade, mas silenciou quanto ao argumento da legalidade, o que evidencia que as normas infralegais que contrariem texto legal podem, e devem, ser afastadas no julgamento administrativo quando extrapolarem seu Poder Regulamentar.

Porém, no caso em tela, os abonos são calculados tomando como referência a remuneração do trabalhador, o que estabelece uma vinculação não permitida pela lei para que desfrutasse da isenção. A inexistência de desvinculação não vem da ausência de lei com tal conteúdo mas da própria forma como os abonos foram pagos referenciando-se no salário do trabalhador.

O fato de o ACT expressar que os abonos seriam desvinculados do salário em nada muda a realidade fática de que estes são, de fato, vinculados. Um ACT, apesar da força normativa entre as partes prevista em lei, não muda a natureza dos fatos que trata. O que é, de fato, vinculado, não o deixa de ser somente por ter sido assim declarado em ACT.

Em que pese o entendimento da recorrente de que as Convenções Coletivas de Trabalho, conforme a CLT, produzem efeitos de lei entre as partes, conforme o art. 7º, XXVI da CF, vale esclarecer que estas não podem contrariar a 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.* ” (grifei).

Assim, a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional não agride a garantia constitucional do reconhecimento das convenções e acordos coletivos, prevista no inciso XXVI, art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra insculpida, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade.

Em consequência, os acordos coletivos não têm a força de alterar disposições legais, em especial, as inseridas na Lei 8.212/91. E, acrescentamos, não podem alterar a qualificação jurídica dos fatos.

Porém, a posição acima registrada diz respeito ao mérito da discussão sem considerar os efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002 e o princípio da eficiência.

A respeito da incidência da contribuição previdenciária sobre o abono único temos que considerar o teor do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.114/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011, que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária.

Diante da existência do Parecer PGFN aprovado pelo Ministro da Fazenda, ocorrerão os efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002, *in verbis*:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistia outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

Do dispositivo acima transcrito, extraímos a conclusão de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil irá rever de ofício o lançamento que tratar de matérias objeto de parecer da PGFN aprovado pelo Ministro. Ou seja, ainda que o CARF decida pela manutenção do lançamento nesse aspecto, o crédito tributário não prevalecerá para inscrição em dívida ativa. Se insistirmos em expressar nossa posição de mérito em Acórdão do Colegiado, tal ato administrativo restará desprovido de finalidade e em dissonância com o princípio da eficiência. Portanto, mesmo não concordando com as conclusões do referido Parecer PGFN, adotaremos-las para evitarmos a emissão de um ato administrativo (Acórdão) sem finalidade e em homenagem ao princípio da eficiência.

Assim, passamos a verificar se o caso amolda-se às conclusões do Parecer.

De maneira similar à lei, o Parecer exige que ao abono seja desvinculado do salário, o que, como vimos, não ocorre no presente caso, tendo em conta que é calculado referenciando-se na remuneração do trabalhador.

Ademais, outro requisito do Parecer, é o pagamento do abono sem habitualidade, o que também não ocorre no caso. Os abonos são repetidos anualmente, revelando sua habitualidade. Interpretamos o vocábulo eventual em oposição a habitual, contínuo, pois assim a CLT o fez no *caput* do seu art. 3º, ao estabelecer os requisitos necessários ao empregado. Não desconhecemos que o vocábulo “eventual” é tratado pelo dicionário Michaelis com três significados: (i) dependente de acontecimento incerto; (ii) casual, fortuito; (iii) variável. Isso permitiria, passando pela interpretação gramatical, assumirmos, como o fez a ilustre relatora, a oposição de eventualidade com imprevisibilidade, incerteza. Mas entendemos, considerando o conteúdo do *caput* do art. 3º da CLT e mesmo das muitas referências a “eventuais” contidas na Lei 8.212/91, que estaríamos negando a harmonia sistemática das normas se interpretássemos ganho eventual como sinônimo de ganho imprevisível. Interpretaremos, portanto, ganho eventual, em oposição a ganho repetido, habitual. Sabendo da dificuldade de conceituarmos o que é habitual, adotaremos, como primeiro critério, a habitualidade como a qualidade daquilo que é frequente, que é repetido muitas vezes, o que implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. No caso em destaque, os pagamentos eram anuais, o que nos leva à conclusão que se tratam de ganhos que ocorrerão mais de três

vezes durante o contrato de trabalho, sendo, portanto, ganhos não eventuais que não estão incluídos na norma isentiva da primeira parte do item 7 do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Portanto, concluímos que os abonos não são eventuais e são vinculados ao salário, o que lhes retira a possibilidade de aproveitarem as conclusões do Parecer 2.114/2011, bem como afasta a possibilidade de serem considerados ganhos eventuais previstos no item 7 do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Resta-nos esclarecer o argumento da referibilidade, ou seja, se a lei determina que não incida a contribuição previdenciária sobre parcelas que não serão incorporáveis à aposentadoria do trabalhador e, ao mesmo tempo, define que a base de cálculo da contribuição é que irá determinar a base de cálculo do benefício da aposentadoria.

Não encontramos qualquer dispositivo legal que determine a exclusão da base da contribuição previdenciária de parcelas que não sejam incorporáveis ao benefício da aposentadoria.

Por outro lado, encontramos na Lei 8.213/91 a definição do salário-benefício que relaciona este com a base de cálculo da contribuição previdenciária:

Art. 29. O salário-de-benefício consiste: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

(...)

§ 3º Serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina). (Redação dada pela Lei nº 8.870, de 1994)

A lei, portanto, determinou que o salário-benefício guarda relação com a base de cálculo da contribuição previdenciária e referiu-se a “*ganhos habituais*” e não a “*vantagens ou ganhos permanentes*”. É esse o ponto de divergência que nos interessa entre o regime próprio dos servidores federais, utilizado como fundamento para a decisão administrativa do STF, e o regime geral. No regime próprio dos servidores federais, a lei fala em “*vantagens pecuniárias permanentes*” ao passo que no regime geral a lei fala em “*ganhos habituais a qualquer título*”. No regime próprio dos servidores federais, as vantagens permanentes sofrem a incidência da contribuição previdenciária e, por conseguinte, servem como base para o cálculo da aposentadoria. No regime geral, são os ganhos habituais a qualquer título – aí incluída a remuneração conforme definida na CLT – que sofre a incidência da contribuição previdenciária e, por conseguinte, servem como base para o cálculo da aposentadoria.

Porém, no caso do regime geral, a lei não determina que haja uma relação bivalente, pois não autoriza que sejam excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária as parcelas não consideradas no cálculo da aposentadoria. E nem poderia fazê-lo, pois a sequência cronológica dos acontecimentos impede tal relação bivalente. Com efeito, o que primeiro ocorre são os períodos de contribuição para depois advirem os períodos de fruição do benefício. A relação só pode ser monovalente, ou seja, é a base de cálculo da

contribuição previdenciária – apurada em conformidade com a lei tributária aplicável ao caso – que determina o benefício da aposentadoria e não o contrário.

Pagamento por mudança no Plano Petros. Ganho eventual.

Conforme esclarecemos acima, se o trabalhador recebe verba de natureza remuneratória, como reconhecemos o pagamento por mudança no Plano Petros, mas este valor é recebido em até três vezes no período de seu contrato de trabalho, temos caracterizado o ganho eventual que desfruta de isenção do item 7 do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Nos autos ficou evidenciado que o pagamento em questão foi realizado somente uma vez sem que haja provas de sua repetição no curso do contrato de trabalho dos empregados, logo satisfeita a condição para desfrutar da isenção existente para ganhos eventuais.

Irrelevante o argumento da PGFN de que este CARF já reconheceu o pagamento como despesa indedutível. Aqui não discutimos dedutibilidade ou não em face da legislação do IRPJ, mas sim analisamos a habitualidade ou eventualidade do pagamento. Sendo considerado ganho eventual, desfruta de isenção da contribuição previdenciária, ainda que possa ser considerado uma despesa indedutível nos moldes da legislação do IRPJ. Na legislação do IRPJ, a dedutibilidade segue a regra geral que exige que uma despesa seja usual e necessária para as atividades da empresa, o que, de fato, não parece ser o caso do pagamento em questão. Mas isso, repisamos, em nada se relaciona com o fato de ser pagamento único, eventual, que se amolda ao dispositivo isentivo do item 7 do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Portanto, nesse ponto, negamos provimento ao Recurso de Ofício.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Inicialmente, justificamos nosso entendimento sobre o enquadramento do regime das multas como questão de ordem pública cognoscível de ofício pelo julgador.

Ordem Pública é referida na doutrina como conceito indeterminado, uma vez constatado que *“pode ser verificada sobre diferentes enfoques, em distintas disciplinas jurídicas”*.¹

Ricardo de Carvalho Aprigliano² encontrou alguns elementos comuns na doutrina e na jurisprudência que podem nos ajudar a identificar as questões de ordem pública:

¹ Cf. APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. Ordem pública e processo – o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil. São Paulo, Atlas, 2011, p. 5.

² Cf. APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. Ordem pública e processo – o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil. São Paulo, Atlas, 2011, p. 30-1.

(i) os valores que informam a norma, de interesse da coletividade, que se revelam particularmente sensíveis, de repercussão acima e além do mero interesse das partes desta mesma relação, seja por razões de ordem social, ética econômica ou cultural, e (ii) o fato de cuidarem de relações jurídicas indisponíveis, ressalvada a expressão meramente econômica de tais direitos, que são sempre disponíveis, elementos que, somados, compõem o espectro do 'interesse público'

Para Fábio Ramazzini Bechara, a ordem pública é a “*expressão da situação de tranqüilidade e normalidade que o Estado assegura – ou deve assegurar – às instituições e a todos os membros da sociedade, consoante as normas jurídicas legalmente estabelecidas*”.³

O mesmo autor⁴ assevera que, a característica de conceito indeterminado que acomete a ordem pública passa a exigir um esforço maior do aplicador da lei para que o resultado da interpretação gere um resultado mais próximo da realidade contextualizada. Vejamos nas palavras do autos:

A ordem pública enquanto conceito indeterminado, caracterizado pela falta de precisão e ausência de determinismo em seu conteúdo, mas que apresenta ampla generalidade e abstração, põe-se no sistema como inequívoco princípio geral, cuja aplicabilidade manifesta-se nas mais variadas ramificações das ciências em geral, notadamente no direito, preservado, todavia, o sentido genuinamente concebido. A indeterminação do conteúdo da expressão faz com que a função do intérprete assumam um papel significativo no ajuste do termo. Considerando o sistema vigente como um sistema aberto de normas, que se assenta fundamentalmente em conceitos indeterminados, ao mesmo tempo em que se reconhece a necessidade de um esforço interpretativo muito mais árduo e acentuado, é inegável que o processo de interpretação gera um resultado social mais aceitável e próximo da realidade contextualizada. Se, por um lado, a indeterminação do conceito sugere uma aparente insegurança jurídica em razão da maior liberdade de argumentação deferida ao intérprete, de outro lado é, pois, evidente, a eficiência e o perfeito ajuste à historicidade dos fatos considerada.

Apesar da dificuldade de conceituação do que seja ordem pública, a doutrina e a jurisprudência, entretanto convergem quanto às características típicas que se costuma conferir à questões de ordem pública de direito processual: (i) a possibilidade de exame de ofício, (ii) a ausência de preclusão da matéria e (iii) a possibilidade de seu exame em qualquer tempo ou grau de jurisdição.⁵

³ Cf. BECHARA, Fábio Ramazzini. *Prisão Cautelar*. São Paulo: Malheiros, 2005, 97-100.

⁴ Cf. BECHARA, Fábio Ramazzini. *Prisão Cautelar*. São Paulo: Malheiros, 2005, 97-100.

⁵ Cf. APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. *Ordem pública e processo – o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil*. São Paulo, Atlas, 2011, p. 7.

Os Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) realizando os esforços interpretativos a que se referiu Fábio Ramazzini Bechara⁶ têm decidido quais questões podem ser consideradas de ordem pública no âmbito do processo administrativo fiscal, sem contudo adotar uma definição, partindo, portanto, para uma especificação casuística.

No que concerne às penalidades, temos Acórdãos deste CARF admitindo o conhecimento de ofício de nulidades dessa ordem. Vejamos:

Acórdão nº 340300307 do Processo 10880003371200471

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/08/2003 a 01/02/2004 DIF-BEBIDAS, ENTREGA INTEMPESTIVA. INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA DA NORMA SANCIONATÓRIA, ART. 112, DO CTN, CONHECIMENTO DE OFÍCIO. De acordo com o artigo 112, do Código Tributário Nacional, normas que estabeleçam infrações e lhes cominem penalidades se interpretam da maneira mais favorável ao acusado, no que concerne, por exemplo, à natureza ou aos efeitos do ilícito. Trata-se de norma de ordem pública, passível, portanto, de conhecimento de ofício, que orienta a exegese acerca do artigo 57, da MP nº 2.158-35/2001, no que prescreve pena pecuniária pelo cumprimento tardio de obrigações acessórias, aplicável à DIF-Bebidas. Recurso Provido em Parte.(...)

Feitos os esclarecimentos sobre a noção de ordem pública, passemos à discussão sobre o regime jurídico aplicável às multas.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

⁶ Cf. BECHARA, Fábio Ramazzini. *Prisão Cautelar*. São Paulo: Malheiros, 2005, 97-100.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de “*de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)*”. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos

casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de

12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;

- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** os Recursos de Ofício e Voluntário, para **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, de modo a limitar a multa de mora a 20%.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira:

Com todo respeito ao nobre e excelso relator, discordo de suas conclusões sobre o pagamento por mudança no Plano Petros, 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. 9., § 4.. 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 como eventual, pois não tem como característica a incerteza, a imprevisão, tanto é que foi pactuado, com regras e condições em acordo coletivo, e, por esse motivo, dou provimento ao recurso de ofício.

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, motivo do provimento do recurso de ofício.

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.

Pois bem, no presente caso, como consta do Relatório Fiscal, o sujeito passivo informou à fiscalização que esse pagamento (Mudança no Plano Petros) constitui-se em “*valor monetário pago aos empregados uma única vez, em março de 2007, pela Repactuação do regulamento Plano Petros do Sistema Petrobrás, conforme o Acordo de Obrigações Recíprocas firmado entre a Petrobrás e os sindicatos*”.

Concordo com a análise do Fisco, que, em síntese, afirmou que o CTN determina em seu Art. 111 que regras isentivas devem ser interpretadas literalmente, que está claro que só por força de lei, expressamente, é que se pode desvincular os ganhos eventuais do salário, que Acordos e Convenções não têm o poder de modificar normas legais e que não é o pagamento único que tira o pagamento do campo de incidência da contribuição, pois esse pagamento faz parte da remuneração do trabalhador.

Também concordo com o voto vencido, proferido no acórdão exarado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I, fls. 0277, que afirma:

“Apesar dos substanciosos argumentos julgados pela minha ilustre colega, com os mesmos não posso concordar, quando afetos às rubricas relativas à chamada Repactuação.

Ao se observar a defesa da contribuinte alvejada, neste ponto, vê-se que houve apenas uma tentativa de jogar uma cortina de fumaça sobre a real ocorrência do fato gerador.

Ora, se está sendo oferecida uma compensação financeira por alteração de regime de previdência complementar, para estancar problemas com os participantes mais antigos, que já tinham vertido suas contribuições à Fundação Petros, tal compensação deveria ser efetivada pela própria Fundação e não pelo empregador, no caso, a Petrobrás.

A relação jurídica de obtenção de benefícios futuros dá-se entre o participante e a Fundação Petros e não entre aquele e a Petrobrás, pelo menos do que diz respeito ao que ultrapassar o RGPS - Regime Geral de Previdência Social.

Apenas a título ilustrativo, pensar de forma diferente é impor ao contribuinte (já que o governo é acionista majoritário) o ônus de sanar os problemas atuariais da Fundação Petros..

Além disto, afirma a Petrobrás que o pagamento é em única parcela, como forma de descaracterizar a habitualidade. Mais cortina de fumaça, pois se as contribuições foram vertidas ao longo de determinado período e a sua devolução foi feita em forma de único pagamento, isto não pode ser utilizado para descaracterizar habitualidade, pois, se assim o fosse (mas não é), qualquer empregador poderia, a abrir-se este precedente, “acumular” parcelas a serem pagas e, para retirar-lhes o caráter de habitualidade (e de salário-decontribuição), pagá-las de uma única vez.

Em suma, se o problema é atuarial, que a Fundação Petros o resolva com os participantes e não com aporte de recursos da Petrobrás aos mesmos, o que se me afigura imoral e ilegal, pois haverá pagamento de verbas (que a contribuinte quer ver não

tributadas) aos trabalhadores para que estes sanem o problema de uma entidade de direito privado.

É inaceitável que a Petrobrás chame as parcelas de indenizatórias. É indenização aquilo que tem por objetivo recompor um patrimônio lesado por ato ilícito. Ora, se não há direito adquirido à regime jurídico-previdenciário, mas apenas expectativa de direito (grande discussão à época da promulgação da Emenda Constitucional 20/98), não há como estas parcelas serem consideradas indenizatórias.

Repactuar é trazer ao presente as antigas cláusulas de um contrato com os ajustes necessários à sua adequação às novas condições para que o mesmo possa ser executado. Só se repactua o que já existia antes. Assim, mais uma vez está caracterizado o aporte da Petrobrás como um pagamento de várias parcelas que se protraíram no tempo e que foram pagas de uma única vez.

Caso não fosse um pagamento necessário (dedutível, portanto), não teria a 1ª Turma desta Delegacia de Julgamento acatado o mesmo como tal, conforme se vê no Acórdão 12-44.476, de 15 de março de 2012. Lembremos de que a contribuição previdenciária e o IRPJ sempre, salvo as exceções de não incidências legais, funcionaram na contra-mão um do outro: o que é verba tributável para a Previdência Social (agora também administrada pela RFB) é dedução da base de cálculo do IRPJ.

*Já há erro grotesco e inaceitável na origem, ao se permitir que a Petrobrás faça aporte à Petros, por meio dos trabalhadores; agora, ainda querer ver estas verbas não tributáveis, é o **caminho na direção do absurdo**, dado que esta recomposição é de valores que se protraíram no tempo e, assim sendo, estão sob o manto tributário do Art. 201, §11 da Constituição da República e do Art. 28, I, da Lei 8.212/91, não figurando em qualquer das hipóteses de não incidência expressa do §9º do esmo Artigo, além de não tangenciar a não incidência típica, ou seja, aquela em que o fato material não se subsume à hipótese de incidência. Muito pelo contrário: tem este julgador a convicção, pelos argumentos acima expendidos, **que esta verba é plenamente tributável.***

Por todo exposto, em síntese, damos provimento ao recurso de ofício, devido ao pagamento do rendimento em questão ter ocorrido pelo trabalho, ter sido certo, não tendo sido eventual, já que proveniente de acordo, e por sua desvinculação do salário não ter sido por força de Lei.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira