



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722211/2017-61
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-011.232 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 17 de abril de 2024
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. EXPRESSA VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. NÃO EVENTUALIDADE. INCIDÊNCIA.

Incidem contribuições previdenciárias, e as destinadas a outras entidades e fundos, sobre os valores pagos a título de gratificação contingente, expressamente vinculada ao salário, com previsão sistemática de pagamento e condicionada ao exercício das atividades do segurado junto ao sujeito passivo, demonstrando assim, nítida natureza salarial e vinculação à prestação dos serviços.

MULTAS DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais, não havendo permissivo legal que autorize a dispensa do lançamento, uma vez presente a hipótese caracterizadora de sua cobrança.

MULTAS DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO CTN.

Nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, não cabe a exigência de multa de ofício apenas quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo, situação que não se verifica nos presentes autos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas ou judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual, seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros: Fernanda Melo Leal, que dava provimento integral, Leonam Rocha de Medeiros, que dava provimento parcial para excluir do lançamento a verba Gratificação Contingente e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que dava provimento parcial para afastar a multa de ofício na parte do lançamento relativa à diferença de FAP apurada. Votou pelas conclusões a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, em relação à matéria “Incidência de Contribuições Sobre a Verba Gratificação Contingente”. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Contribuinte, contra o Acórdão n.º 2301-006.049 (e.fls. 4900/4947), da 1ª Turma Ordinária/ 3ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que deu provimento parcial ao recurso voluntário da interessada, relativo a lançamentos de Contribuições Sociais Previdenciárias e contribuições devidas a outras entidades e fundos (Terceiros), referentes ao período de 01/01/2013 a 31/12/2014.

Consoante o “Relatório Fiscal”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora (e.fls. 718/731), constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas aos segurados empregados a título das seguintes rubricas da folha de pagamento: a) gratificação contingente; b) gratificação gerencial; e c) prêmios. Também foi objeto de lançamento diferença de contribuição em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (Gilrat) apurada no ano de 2013, resultante do ajuste de sua alíquota pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP), que não foi declarada em GFIP.

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 4281/4345, anexando documentos; sendo tal impugnação julgada improcedente pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SPO), conforme decisão de e.fls. 4715/4753.

Inconformada com a decisão da DRJ/SPO, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 4821/4866, onde discorre sobre a base de cálculo do salário-contribuição, concluindo que: “...*não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo da empresa: (i) as verbas indenizatórias ou ressarcitórias; (ii) as verbas que não correspondam à contraprestação pelos serviços prestados; (iii) as parcelas que não possam ser substituídas por algum benefício previdenciário equivalente e (iv) os ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário.*” Na sequência, passa a discorrer sobre as diversas rubricas que são

objeto das autuações, sustentando a não incidência das contribuições lançadas sobre tais pagamentos, por considerar que não se integrariam ao conceito do salário-contribuição. Também foi contestada a diferença de contribuição para o Gilrat apurada no exercício de 2013; sendo que os principais argumentos de defesa encontram-se devidamente sumariados no “Relatório” do acórdão recorrido.

Foram apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) as “Contrarrazões” ao recurso voluntário da autuada, documento de e.fls. 4883/4897, onde são rebatidos os argumentos de defesa da contribuinte e requerida a negativa de provimento ao recurso voluntário, com manutenção da decisão recorrida.

Encaminhados os autos ao CARF e submetido a julgamento, decidiu a 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara/ desta 2ª Seção de Julgamento, pelo provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para excluir do lançamento os valores relativos ao Prêmio Apoena (rubrica 0171) e ao Prêmio Inventor (rubrica 646), sendo mantidas as demais rubricas. O acórdão 2301-006.049, de 8 de maio de 2019, (e.fls. 4900/4947), apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. NÃO EVENTUALIDADE. VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. NATUREZA SALARIAL

A gratificação tem nítida natureza salarial, pois tem contornos de abono concedido ao empregado que visa agraciá-lo pela prestação dos serviços, e constitui verba remuneratória que deve integrar o salário de contribuição, amoldando-se ao conteúdo do artigo 28, I da Lei nº 8.212/91 e não se ajusta às hipóteses contidas no seu § 9º, alínea “e”, item 7

BÔNUS DE DESEMPENHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

Diante da natureza remuneratória destes, como forma de incentivo ao desempenho funcional, sendo concedidos, “pelo” e não “para” o trabalho, há, portanto, a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica.

PAGAMENTOS COM RUBRICAS DEFERENTES. DENOMINAÇÕES DIVERSAS PARA NÃO INCIDÊNCIA. NÃO IDENTIFICAÇÃO DO PRÊMIO, BÔNUS E DEMAIS ENCARGOS. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Os pagamentos efetuados com habitualidade e com denominações diversas, bem como não observados a legislação previdenciária, mesmo que à título de prêmios ou abono incide a respectiva contribuição previdenciária, uma vez que caracteriza salário indireto de verbas que não estão contempladas pela Lei, em razão das características que possuem.

ABONO E PRÊMIOS.

Apenas o abono e os prêmios previstos em Convenção Coletiva de Trabalho - CCT, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, por força de norma exarada pela PGFN, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

PRÊMIO INVENTOR E PRÊMIO APOENA.

A Lei nº 9.279/98 prescreve desvinculação ao salário do pagamento de prêmios, quando cumpridas as condições legais, o que remete à esfera trabalhista, não incidindo natureza salarial e conseqüentemente não havendo contribuição previdenciária.

GRATIFICAÇÃO GERENCIAL

A referida gratificações possui natureza salarial, pois tem contornos de abono concedido ao empregado que visa agraciá-lo pela prestação dos serviços, e constitui verba remuneratória que deve integrar o salário de contribuição, amoldando-se ao conteúdo do

artigo 28, I da Lei nº 8.212/91 e não se ajusta às hipóteses contidas no seu § 9º, alínea “e”, item 7.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. A Súmula CARF n.º 28.

A Súmula 28 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

SÚMULA CARF 88. VINCULANTE.

Nos termos da Súmula Vinculante do CARF n.º 88, a Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para, por unanimidade, excluir do lançamento os valores relativos ao Prêmio Apoená (rubrica 0171) e ao Prêmio Inventor (rubrica 646) e, por voto de qualidade, manter o lançamento relativo à Gratificação Contingente, vencidos o relator e os conselheiros Wilderson Botto, Marcelo Freitas de Souza Costa e Gabriel Tinoco Palatnic, que excluíam também essa gratificação. Designado para fazer o voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

Ciente da decisão da Turma Ordinária, a Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração (e.fl.s. 4950/4952), onde aduz omissão da decisão da Turma quanto à subsunção do Prêmio Apoená (rubrica 0171) e do Prêmio Inventor (rubrica 646) à legislação de regência, para efeito de inclusão na base de cálculo das contribuições. Em apreciação de tais Embargos, foi elaborado o “Despacho de Admissibilidade de Embargos”, de e.fl.s. 4956/4960, onde, após análise das supostas omissões, se concluiu pela sua rejeição, sendo mantido na integralidade o Acórdão embargado, ante a não constatação omissões na decisão.

Também a autuada interpôs Embargos de Declaração (e.fl.s. 4971/4981), onde suscita omissões e contradições do acórdão embargado, quanto aos tópicos: a) “Bônus Desempenho e Reconhecimento Desempenho Topados” e; b) “Gratificação Contingente”.

Conforme o “Despacho de Admissibilidade de Embargos”, de e.fl.s. 5041/5049, após análise individual de todas as supostas omissões e contradições, se concluiu pela rejeição dos embargos da contribuinte.

Ciente do despacho que rejeitou os embargos, a contribuinte apresentou o Recurso Especial de e.fl.s. 5105/5186, onde, após resumo das discussões, principia sustentando a “*Aplicação imediata da Lei n.º 13.988/2020 à Gratificação Contingente*”, assim como, a aplicação retroativa da mesma lei, para efeito de se afastar a multa de ofício referente a tal infração. Na sequência passa a defender a não incidência das contribuições lançadas sobre os pagamentos a título de Gratificação Contingente, sob argumentos de tratar-se de “*...ganho eventual e expressamente desvinculado do salário (seja tal desvinculação em decorrência de lei, norma interna ou acordo ou convenção coletiva de trabalho)...*”. Ao final, aduz ainda a contribuinte a impossibilidade da aplicação da multa de 75% prevista no artigo 44, inciso I da Lei 9.430, de 1996, na parte do lançamento relativa à diferença de Gilrat apurada e requer o conhecimento e provimento de seu Recurso Especial, para:

- (i) cancelar o auto de infração em relação à verba Gratificação Contingente, tendo em vista o quanto disposto no art. 19-E da Lei n.º 10.522/02, acrescido pela Lei n.º 13.988/20, devendo esta parcela ser resolvida favoravelmente ao contribuinte;
- (ii) na eventualidade de entender-se pela impossibilidade de aplicação da Lei n.º 13.988/20 à parcela principal da verba Gratificação Contingente, afastar a multa de ofício em relação à referida verba, tendo em vista o quanto disposto no art. 19-E Lei n.º 10.522/02, acrescido pela Lei n.º 13.988/20, devendo esta questão ser resolvida favoravelmente ao contribuinte, dada a natureza punitiva da multa;
- (iii) reformar a decisão recorrida com afastamento integral da exigência fiscal levada a cabo no auto de infração.

Em despacho datado de 08/07/2020 (e.fls. 5332/5350) o então Presidente da 3ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, admitindo a rediscussão da matéria: “**incidência de contribuições sobre a verba Gratificação Contingente**” e acatados como paradigmas os Acórdãos 2401-005.284 e 2402-007.573, que apresentam as seguintes ementas:

Acórdão 2401-005.284:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/08/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Na existência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão proferido os embargos devem ser acolhidos.

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. NORMA COLETIVA. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

Nos termos do art. 7º, XXVI, da Constituição da República, deve ser prestigiado o pactuado em norma coletiva, invocando-se o princípio da autonomia da vontade coletiva, desde que não haja o desrespeito a norma de ordem pública ou má-fé. Logo, a gratificação contingente, prevista em norma coletiva e paga em parcela única, é devida apenas aos empregados em atividade e têm natureza jurídica indenizatória, sendo descabida a extensão das referidas parcelas aos inativos e a sua integração aos proventos de complementação de aposentadoria. Incide a Orientação Jurisprudencial Transitória nº 64 da SBDI-1 do TST.

ERRO MATERIAL. CORREÇÃO.

Verificada a ocorrência de erro material, o acórdão deve ser retificado para suprimir as inexatidões constantes da decisão embargada.

Acórdão 2402-007.573:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

ATENUAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Para que seja possível a atenuação legal da multa, deve o contribuinte provar a correção da falta no prazo regulamentar.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ABONO DE FÉRIAS.

O abono de férias de que trata o artigo 143 da CLT, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrará a remuneração do empregado para os efeitos da Legislação do Trabalho, e se encaixa na exceção prevista no § 9º, alínea "e", item 6 do art. 28 da Lei 8.212/91.

O condicionamento do pagamento ao número máximo de faltas do empregado não retira a sua natureza de abono de férias, desde que cumpridos os requisitos expressamente previstos no § 9º, alínea "e", item 6 do art. 28 da Lei 8.212/91.

ABONO EXPERIMENTAL.

Incide Contribuição Previdenciária em relação a valores pagos em desacordo com as exceções previstas no § 9º alínea "c" e alínea "e", item 7. ambas do art. 28 da Lei 8.212/91.

A complementação da bolsa de alimentação, intitulada abono experimental, decorre de prévia negociação entre o sindicato e a empresa autuada, que estipula prazo certo e determinado de vigência do benefício, o que demonstra que o pagamento dessa importância não é dotado de qualquer traço de eventualidade.

ABONO ÚNICO E ESPECIAL.

O Abono Único e Especial, por se tratar de importância recebida de forma nitidamente eventual, além de estar expressamente desvinculado do salário com base em convenção coletiva trabalhista, se encaixa perfeitamente à regra excludente prevista no art. 28, § 9º, alínea "e" item 7, da Lei 8.212/91.

Comprovado nos autos que os pagamentos foram indevidamente considerados pela fiscalização como PLR, mas, na verdade, dizem respeito ao Abono Único e Especial re enquadraram-se nas regras do art. 28 da Lei n. 8.212/91 acima citadas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Não cabe à autoridade lançadora ou julgadora criar juízo de valor sobre critério que foi eleito pelas partes mediante convenção coletiva de trabalho como apto a promover a adequada distribuição dos lucros aos empregados, desde que o Plano contenha regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas para que possam ser consideradas parcelas excluídas da remuneração.

ASSISTÊNCIA MÉDICA E PRÊMIO SEGURO.

Incide Contribuição Previdenciária em relação aos valores pagos a título de Assistência Médica e Prêmio Seguro sem que sejam extensivos a todos os dirigentes e empregados, sendo a extensão cobertura destes serviços o único requisito legal disposto no art. 28, § 9º, alínea "q", da Lei 8212/91.

Cientificada do seguimento parcial de seu Recurso Especial, a contribuinte apresentou agravo ao Despacho de Admissibilidade, conforme o documento de e.fls. 5359/5381.

Por meio do “Despacho em Agravo” datado de 07/08/2020 (e.fls. 5420/5429), decidiu a então i.presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais pelo acolhimento parcial e seguimento do Recurso Especial também relativamente à matéria: “**g) impossibilidade da aplicação da multa de ofício de 75%, por aplicação do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996**”; admitidos como paradigmas os Acórdãos 2401-005.968 e 2401-004.931, assim ementados, na parte que importa ao presente recurso:

Acórdão 2401-005.968

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2015

(...)

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). CONTESTAÇÃO ADMINISTRATIVA. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE.

A contestação administrativa, formalizada em processo próprio, que versa sobre os elementos previdenciários que compõem o cálculo do FAP é dotada de efeito suspensivo, que impede os atos executórios de cobrança, porém não obsta o lançamento

pela Secretaria da Receita Federal do Brasil destinado a prevenir a decadência com relação à contribuição previdenciária para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, devido à utilização pela empresa do FAP menor que o índice publicado pela Previdência Social.

FAP. CONTESTAÇÃO ADMINISTRATIVA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO.

Na hipótese de suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária ocorrida antes do início do procedimento de fiscalização, em razão de contestação administrativa quanto o FAP atribuído à empresa, não cabe o lançamento da multa de ofício na constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência.

Acórdão 2401-004.931:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/10/2012

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. DIREITO DE DEFESA.

Preenchidos os requisitos do lançamento, não há que se falar em nulidade, nem em cerceamento do direito de defesa.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. PUBLICAÇÃO. INTERNET.

O FAP da empresa é publicado pelo Ministério da Previdência Social na *internet*.

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção.

FAP. CONTESTAÇÃO. RECOLHIMENTO.

Se houver discordância quanto ao FAP atribuído, a empresa poderá contestá-lo.

No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo relativo ao FAP, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de trinta dias contados da data da ciência da decisão, sendo-lhes aplicados os acréscimos legais.

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. DESCABIMENTO.

Não cabe aplicação de multa de ofício nos lançamentos para prevenir a decadência em face de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente das causas previstas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

A Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de e.fls.5485/5497, onde sustenta: a) o não conhecimento do recurso no que tange à matéria “impossibilidade da aplicação da multa de ofício de 75%, por aplicação do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996”; e b) negativa de provimento relativamente à matéria “incidência de contribuições sobre a verba Gratificação Contingente”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

Admissibilidade

Com relação à matéria “**incidência de contribuições sobre a verba Gratificação Contingente**”, verifica-se que o primeiro paradigma, acórdão 2401-005.284, refere-se à mesma pessoa jurídica do recorrido (Petróleo Brasileiro SA – Petrobrás), versando sobre pagamentos da mesma “Gratificação Contingente” e também em decorrência de cláusula prevista em Acordo Coletivo de Trabalho, verificando-se distinção apenas quanto aos períodos de apuração.

Decidiu-se no paradigma, por meio de embargos com efeitos infringentes, pelo provimento do Recurso Voluntário da contribuinte, sendo afastadas as contribuições sobre as parcelas relativas à referida gratificação. A seu turno, na decisão recorrida, relativa à mesma “Gratificação Contingente”, mas de outro período de apuração, entendeu-se pelo não provimento do recurso da mesma pessoa jurídica, ficando evidente a similitude das situações e com decisões opostas, que habilitam o conhecimento do recurso especial quanto a tal matéria.

Advoga a Fazenda Nacional o não conhecimento do recurso especial quanto à matéria “**impossibilidade da aplicação da multa de ofício de 75%, por aplicação do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996**”. Sustenta que não haveria divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, por ausência de similitude fática, mediante os seguintes argumentos:

(...)

A contribuinte sustenta em seu recurso que todos os julgados, recorrido e paradigmas, tratam da mesma hipótese: lançamento de contribuição previdenciária enquanto suspenso o crédito tributário por discussão administrativa acerca da adequada aplicação do FAP.

Contudo, analisando atentamente as situações postas, pode-se observar que os paradigmas se referem a processos administrativos ainda pendentes de julgamento definitivo (o lançamento se deu enquanto tramitava o processo para determinação do FAP na seara administrativa) enquanto o caso em apreciação nos autos já possuía decisão em segunda instância proferida e publicada antes da autuação (a publicação da decisão no Diário Oficial da União se deu em 26/12/2017 e o lançamento data de 09/01/2018).

A recorrente pretende “elastecer” o entendimento dos julgados paradigmas concluindo que aqueles colegiados determinariam a exoneração da multa de ofício também na hipótese dos autos, pois a autuação se deu antes de findo os trinta dias da ciência da decisão definitiva relativa ao FAP.

Ora, não se pode concluir nesse sentido pelo simples fato de que não foram essas as situações fáticas analisadas pela egrégia Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção (paradigmas 2401-005.968 e 2401-004.931). Naquela oportunidade, os processos sequer tinham decisão final e os valores estavam de fato suspensos. Neste, a contribuinte tinha ciência do encerramento da discussão administrativa e requer a aplicação das regras de suspensão e exoneração da multa por mais trinta dias após a publicação.

(...)

Ao tratar do tópico atinente à aplicação da multa de 75%, ora objeto de Recurso Especial, de fato consta no Voto Vencido do acórdão recorrido a informação de que a decisão relativa ao processo em que se discutia a alíquota do FAP somente teria sido publicada em 26/12/2017, sendo que a ciência do presente lançamento ocorreu em 09/01/2018. Verifica-se assim que, no momento da presente autuação já havia decisão definitiva quanto ao processo em que se discutia a alíquota do FAP, entretanto, a ciência do lançamento ocorreu antes do decurso do prazo de 30 dias em que deveria o interessado proceder ao recolhimento da diferença de FAP

que lhe era exigida, a teor do disposto no § 17 c/c § 15, do art. 72 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, com a redação dada pela IN RFB n.º 1.453, de 2014 (vigentes à época dos fatos).

Apesar dos argumentos contrários da Fazenda Nacional, tenho que a situação dos presentes autos assemelha-se aos fatos que ensejaram o lançamento de multa, e posterior exclusão relativamente aos fatos geradores de 2012, tratada pelo acórdão paradigma 2401-004.931. Confira-se os seguintes excertos do referido paradigma:

(...)

Para o ano de 2012, conforme informado na última diligência requerida, o FAP foi recalculado em 11/3/17, foi alterado de 1,2972 para 1,2433, e se encontra sob efeito suspensivo. Assim, exclusivamente para o ano de 2012, deve-se avaliar os atos normativos então vigentes:

(...)

Desta forma, interpretando-se conjuntamente as normas citadas, **pode-se concluir que até o término do efeito suspensivo o contribuinte não está obrigado a recolher a diferença do FAP, que deverá ser recolhida no prazo de trinta dias contados da data da ciência da decisão definitiva**, sendo-lhe aplicado os acréscimos legais devidos - juros e multa de mora prevista no art. 61 da Lei 9.430/96. **Após este prazo, caberia, então, a cobrança de multa de ofício.**

(...)

Estando o crédito tributário do ano de 2012 com a exigibilidade suspensa, **não cabe sua cobrança até o término dos trinta dias contados da data da ciência da decisão definitiva** relativa à revisão do FAP. De qualquer forma, cabe a retificação do valor lançado alterando-se o valor do FAP de 1,2972 para 1,2433.

Consequentemente, **em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, deve ser excluída do lançamento, a multa de ofício relativa ao ano de 2012**, nos termos da Lei 9.430/96, art. 63:

(...) *(destaquei)*

Conforme se verifica nos trechos acima reproduzidos do paradigma 2401-004.931, em situação bastante similar à dos presentes autos, onde se analisou os mesmos dispositivos normativos, entendeu aquela autoridade julgadora pela impossibilidade de cobrança da multa de ofício, por considerar que o crédito tributário estaria com a exigibilidade suspensa até o término dos trinta dias contados da data da ciência da decisão definitiva relativa à revisão do FAP, não havendo que se falar em aplicação da penalidade. A seu turno, no acórdão recorrido em situação análoga, em que ainda não encerrado o prazo para recolhimento da diferença do FAP exigida, ou seja, dentro do prazo de 30 dias para pagamento, promoveu-se ao lançamento. Entretanto, no recorrido decidiu-se pela manutenção da multa do mesmo art. 44, inc. I, da Lei n.º 9.460, de 1996, considerando não haver previsão legal para o pedido da recorrente de exclusão da penalidade. É fato que, no momento da presente autuação já havia decisão definitiva quanto ao processo em que se discutia a alíquota do FAP, não obstante, a ciência do lançamento ocorreu antes do decurso do prazo de 30 dias em que deveria a interessada proceder ao recolhimento da diferença que lhe era exigida, a teor do disposto no § 17 c/c § 15, do art. 72 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, com a redação dada pela IN RFB n.º 1.453, de 2014

Constata-se assim, que os acórdãos recorrido e paradigma 2401-004.931 tratam de processos retratando situações com similitude fática autorizadas do seguimento de Recurso Especial.

Portanto, sendo o recurso tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Mérito – matéria: “incidência de contribuições sobre a verba Gratificação Contingente”

A rubrica denominada “Gratificação Contingente”, paga pela atuada (Petróleo Brasileiro SA – Petrobrás) já foi objeto de apreciação por este Conselho e, inclusive, analisada por esta 2ª Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em sede de Recurso Especial, conforme Acórdão 9202-010.136, de 23/11/2021, relativamente a pagamentos efetuados nos anos de 2012 e 2013, onde foi prolatada a seguinte decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2012 A 31/12/2012

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

PAGAMENTO A PROFISSIONAL DE SAÚDE CREDENCIADO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGATORIEDADE. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.

Caracterizada a relação jurídica entre a atuada e os profissionais de saúde, contribuintes individuais que prestam serviços a seus empregados, é obrigação da empresa descontar e recolher a respectiva Contribuição Previdenciária.

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. RUBRICA PAGA COM HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

No tema 20 da Repercussão Geral, RE 565160/SC, o Supremo Tribunal Federal decidiu que “a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998”, sendo cabível a incidência de contribuições sobre rubricas pagas de forma reiterada ano a ano.

A seguir transcrevo excertos do Voto Vencido do i.relator, conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, cuja tese foi vencedora em tal matéria, no referido Acórdão nº 9202-010.136, relativos à “Gratificação Contingente”:

(...)

3 Gratificação contingente

Neste ponto, o recurso deve ser desprovido.

No tema 20 da Repercussão Geral, RE 565160/SC, o Supremo Tribunal Federal decidiu que “a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998”, o que afastaria a incidência de contribuições apenas sobre ganhos eventuais. A Suprema Corte definiu o alcance da expressão “folha de salários” prevista na Constituição, vez que o texto constitucional preceitua que as contribuições devidas em função da relação empregatícia incidem sobre a folha de salários. Veja-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários [...];

Interpretando tal dispositivo sistematicamente com o art. 201, § 11, da Constituição, o Supremo Tribunal Federal decidiu, com repercussão geral, que a contribuição social a

cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado. Veja-se o texto do referido artigo:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 11. **Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária** e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Prevaleceu, naquela assentada, o voto do Ministro Relator Marco Aurélio, segundo o qual:

Então, cabe proceder à interpretação sistemática dos diversos preceitos da Constituição Federal. Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda nº 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade.

No presente caso, segundo se vê no acórdão recorrido, a gratificação contingente era paga com habitualidade, mais precisamente todos os anos. Isto é, além da marca da habitualidade, não se pode asseverar que se trataria de parcela única. Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

[...] vemos que o texto do Aditivo à ACT, embora afirme que o pagamento seria efetuado de uma só vez, ressalta que seriam descontados os valores pagos a título de adiantamento/antecipação, o que nos impõe a concluir que não há pagamento em parcela única.

Já em relação ao quarto questionamento, este sim diretamente vinculado ao caráter não eventual previsto no art. 28 da Lei 8.212/91 e ao preceito Constitucional contido no § 11º do art. 201, segundo o qual os ganhos habituais, a qualquer título, integram o salário para efeito de contribuição previdenciária, **as cópias dos acordos coletivos presentes nos autos a partir de fl. 18300 evidenciam, de maneira inequívoca, que a prática de concessão da "gratificação contingente" não se afigura eventual, mas habitual, já que todos os anos tais valores são pagos aos beneficiários, fato ressaltado tanto pela Autoridade fiscal como pela Decisão recorrida.**

Portanto, o valor pago pelo contribuinte a este título não se enquadra na exceção objeto do Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, tampouco na exceção contida no art. 28, § 9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91.

Logo, os valores foram pagos habitualmente e compõem a base de cálculo das contribuições, sendo aplicáveis as conclusões do Tema 20 da Repercussão Geral e inaplicáveis as conclusões do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011 e Ato Declaratório nº 16/2011, visto que estes dois últimos tratam do abono único, o que não é o caso dos autos.

Em sendo assim, o recurso deve ser desprovido neste tocante.

(...)

As conclusões exaradas no acórdão acima parcialmente reproduzido ecoam em outros julgados desta 2ª Câmara Superior, assim como, de diversas Turmas Ordinárias da 2ª Seção de Julgamento do CARF. Cito, a título exemplificativo, os seguintes acórdãos desta 2ª Câmara, onde figuravam como recorrentes empresas subsidiárias da ora autuada e que também versavam sobre pagamentos de “Gratificação Contingente”: Acórdão 9202-008.605 (recorrente

Petrobras Distribuidora S/A; Acórdãos 9202-007.725 e 9202-008.604 (recorrente Petrobras Transporte S/A – Transpetro).

Pela clareza dos fundamentos, oportuna a reprodução de excertos do voto da i.relatora, conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no Acórdão nº 9202-008.604, relativos à “Gratificação Contingente”:

Acórdão 9202-008.604 – Recorrente: Petrobras Transporte S/A – Transpetro

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente no que tange à demonstração da divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. NÃO EVENTUALIDADE. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. NATUREZA SALARIAL.

A importância paga ao segurado empregado a título de abono, com habitualidade e não desvinculada do salário, integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária para todos os fins e efeitos, não se subsumindo às hipóteses de exclusão contidas na Lei nº 8.212, de 1991, e no Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011.

(...)

Voto

(...)

Quanto à primeira matéria - incidência de Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos a título de Gratificação Contingente - conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 175 a 217), trata-se de abono previsto em Acordos Coletivos (fls. 429 a 584), pago da seguinte forma, conforme o Relatório Fiscal:

(...)

Das cláusulas transcritas acima, não resta dúvida no sentido de que os pagamentos dos abonos denominados Gratificação Contingente, além de estarem longe de caracterizar eventualidade, visto que efetuados de modo recorrente pela empresa em anos consecutivos, ainda eram diretamente vinculados aos salários dos trabalhadores, pois correspondiam a um percentual sobre a remuneração normal do empregado.

O tema não é novo neste Colegiado e já foi objeto do Acórdão nº 9202-007.725, de 28/03/2019, da lavra do Ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, tendo esta Relatora acompanhado o seu posicionamento, no sentido de que a importância paga, devida ou creditada ao segurado empregado, a título de abono, somente pode ser excluída do salário de contribuição, conforme definido no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, se presentes as condições referidas no Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011, quais sejam: previsão em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculação do salário e pagamento sem habitualidade. Confira-se trecho do voto do citado Acórdão nº 9202-007.725, relativo a empresa do mesmo grupo econômico da Contribuinte, cujos fundamentos ora são adotados e agregados ao presente voto:

Pois bem, a matéria está disciplinada no art. 28, I e § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991. Confira-se:

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;

[...]

e) as importâncias:

[...]

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

Conflitos sobre a interpretação do dispositivo foram solucionadas pelo Superior Tribunal de Justiça que, em decisões reiteradas, consagrou o entendimento de que abonos pagos por força de Convenção Coletiva, quando expressamente desvinculadas do salário e com eventualidade não integram a base de cálculo da Contribuição Social. Essas decisões levaram a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a editar o Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011 e, com base neste, o Ato Declaratório nº 16/2011 pelos quais autoriza “a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes sobre os referidos abonos, observadas as condições acima referidas.”

Diante desse quadro, para a solução da lide não há outro caminho que não o de verificar se o abono em questão satisfaz essas condições, quais sejam, terem sido pagas por força de convenção coletiva, serem pagas com eventualidade e serem desvinculadas do salário.

No presente caso, conforme informação prestada pela própria empresa, a “gratificação de contingência foi negociada nos ACT de 2007/2008 (cláusula 96ª), no Termo Aditivo do ACT de 2007 (cláusula 3ª), no ACT de 2009/2010 (cláusula 5ª), no Termo Aditivo do ACT 2009 (cláusula 3ª) e no ACT de 2011/2012 (Cláusula 4ª).

Vejamos a cláusula 96ª do ACT de 2007/2008:

A companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2007 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2007, uma Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporada aos respectivos salários, no valor correspondente a 80% (oitenta por cento) de sua remuneração nominal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias.

Vejamos também a cláusula 5ª do ACT de 2009/2010:

A companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2009 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2009, uma Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporada aos respectivos salários, no valor correspondente a 100% (cem por cento) de sua remuneração nominal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias.

E a cláusula 3ª do ACT de 2011/2012:

A companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2011 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2011, uma Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporada aos respectivos salários, no valor correspondente a 100% (cem por cento) de sua remuneração nominal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$ 6.000,00 (seis mil reais), o que for menor.

Como se vê, a referida verba foi paga, pelos menos, nos anos de 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, o que, a meu juízo, lhe retira o caráter de eventualidade, embora os ACT afirmem o contrário. Convenhamos que o pagamento, em SEIS anos consecutivos (pelo menos) de uma vantagem aos empregados não pode ser tida

como algo eventual! Finalmente, sobre a desvinculação do salário, verifica-se que o referido abono é fixado como um percentual deste, e, portanto, proporcional ao salário recebido pelos empregados, o que indica sua vinculação ao salário do empregado. Ao se fixar o abono como percentual do salário, tendo este, portanto, como base de cálculo, o acordo o vincula definitivamente um ao outro. O que se percebe é que o abono, da forma como concedido, representa, efetivamente uma parcela do salário.

O presente caso, portanto, não se enquadra na hipótese de exclusão da incidência da contribuição sobre o abono prevista no inciso art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei n.º 8.212, tampouco na situação referida na PGFN/CRJ n.º 2114/2011 e no Ato Declaratório n.º 16/2011.

Assim, tal como no julgado acima reproduzido, no presente caso a vinculação ao salário, por se tratar de um percentual deste, bem como o caráter habitual do pagamento, em anos sucessivos, de plano já inviabilizariam a exclusão da verba em questão do salário de contribuição. Ademais, observa-se que o Ato Declaratório PGFN n.º 16, de 2011, não seria aplicável ao presente caso também porque abrange apenas o abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, o que não é o caso da verba ora tratada, que foi paga com base em Acordo Coletivo.

Nesse sentido, esclareça-se que o fato de a verba ora tratada estar prevista em Acordo Coletivo de Trabalho ou em Convenção Coletiva de Trabalho constitui diferença significativa na decisão do empregador, no sentido de conceder benefícios indiretos aos empregados.

Com efeito, a Convenção Coletiva de Trabalho, que tem caráter normativo, representa a avença por meio da qual dois ou mais sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho (art. 611, do Decreto n.º 5.452, de 1943). Já o Acordo Coletivo se dá entre empresa e sindicato de categoria profissional, ou seja, na Convenção Coletiva existe uma imposição às empresas para o pagamento do Abono, obrigação essa que não pode ser descumprida; já no caso do Acordo Coletivo o que vale é o ato volitivo do empregador, que ao fim e ao cabo é quem decide acerca da concessão do benefício indireto ao empregado.

Por fim, relativamente à Orientação Jurisprudencial Transitória 64 SBDI, citada no recurso, não se trata de decisão que vincule o CARF.

(...)

A “Gratificação Contingente” objeto da presente autuação guarda as mesmas características dos pagamentos realizados em exercícios anteriores e que ensejaram as autuações analisadas nos acórdãos acima mencionados. Destaco a vinculação ao salário, por se tratar de um percentual deste, assim como o caráter habitual do pagamento, vez que paga em anos sucessivos, situação que mais uma vez afasta a aplicação do Parecer PGFN/CRJ n.º 2114/2011 e do Ato Declaratório n.º 16/2011. Confirma-se a conclusão do referido Parecer:

20. Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, inciso II, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 1997, recomenda-se sejam autorizadas pela Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento 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.

Conforme se verifica, o parecer trata de abono único, previsto em **Convenção Coletiva de Trabalho**, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, características não verificadas no pagamento da “Gratificação Contingente”. Noutro giro, em nada contribui a afirmação da recorrente de que desde o ano de 2015 não mais efetuou pagamentos a título da gratificação contingente, uma vez que a presente autuação refere-se a períodos anteriores, onde

restou devidamente comprovado nos autos que a notificada vinha reiteradamente efetuando pagamentos sob tal rubrica. Caracterizada assim a habitualidade de tais pagamentos, não há que se cogitar da aplicação dos ditames do Ato Declaratório nº 16, de 2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Ademais, observa-se que o Ato Declaratório da PGFN também não seria aplicável ao presente caso, posto que, além da habitualidade do pagamento e da sua vinculação ao salário, por se tratar de um percentual deste, o referido ato abrange apenas o abono único **previsto em Convenção Coletiva de Trabalho**, conforme expressamente prescrito, o que não é o caso da verba ora tratada, que foi paga em decorrência de Acordo Coletivo de Trabalho, que apresenta substancial diferença das convenções, conforme explicitado no recorte de voto acima.

Há que se repisar o fato de que a verba ora tratada não estar prevista em CCT constitui diferença significativa na decisão do empregador, no sentido de conceder benefícios indiretos aos empregados. Com efeito, a Convenção Coletiva de Trabalho, além de possuir caráter normativo, representa a avença por meio da qual dois ou mais sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho (art. 611, do Decreto nº 5.452, de 1943). Ou seja, na Convenção Coletiva existe uma imposição às empresas, para o pagamento do Abono, obrigação essa que não pode ser descumprida, porque pactuada entre os respectivos sindicatos representativos das classes. Situação distinta à hora sob análise, em que os pagamentos foram pactuados em Acordo Coletivo de Trabalho e não em CCT.

Deve finalmente ser ressaltado, que a aventada Orientação Jurisprudencial 64/2008 do Tribunal Superior do Trabalho possui evidentemente cariz e aplicação na seara trabalhista, não havendo elemento vinculante que impeça a Administração Tributária de aplicar a classificação da natureza tributária de tais verbas, de acordo com a interpretação que faz da legislação tributária vigente, mesmo porque, a Fazenda Pública não foi sequer parte nas respectivas ações trabalhistas e, em nenhum momento, instada a pronunciar-se sobre tal matéria naquele Tribunal Superior. Ademais, deve ser esclarecido que decisões judiciais, em regra, são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Comungando com a interpretação dos Acórdãos 9202-008.604 e 9202-010.136, cujos recortes acima reproduzidos também adoto como fundamentos, voto no sentido de que a Gratificação Contingente está sujeita à contribuição previdenciária e nego provimento ao Recurso Especial da contribuinte quanto a tal matéria.

Mérito – matéria: “impossibilidade da aplicação da multa de ofício de 75%, por aplicação do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996”

Advoga a recorrente a impossibilidade da aplicação da multa de 75% prevista no artigo 44, inciso I da Lei 9.430, de 1996, na parte do lançamento relativa à diferença de FAP apurada. Argumenta que, diversamente do que fora sustentado nos autos de infração, não ensejaria a aplicação da pena de multa, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurava a discussão administrativa. Acrescenta que os recolhimentos por ela efetuados, para o exercício de 2013, refletiam, à época, o percentual de FAP neutro em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, devendo ser enquadrada como evento futuro e incerto uma possível alteração posterior do índice, fato este que não lhe poderia ser imputado para fins de caracterização de mora. Com base em tais argumentos, a seguir

parcialmente reproduzidos (item 7.3 da peça recursal) requer o conhecimento e provimento de seu Recurso Especial quanto a tal matéria.

(...)

7.3 Razões para o provimento do recurso

Ainda que se entenda pela necessidade de ajuste do FAP, aduz-se que este fato, diversamente do que fora sustentado nos autos de infração, não enseja a aplicação da pena de multa, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurava a discussão administrativa.

Com efeito, como narrado pelo próprio fiscal no termo de verificação, quando a fiscalização ainda estava em curso, **não havia** decisão definitiva a respeito do percentual que deveria ser considerado como correto a título de FAP. Estes são os trechos do TVF onde é possível perceber este fato:

(...)

Segundo o previsto no artigo 202-B, § 3º do Decreto nº 3.048/99, tem efeito suspensivo o processo administrativo que tenha por objeto a contestação do FAP atribuído aos contribuintes, nos seguintes termos:

Art. 202-B. O FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial . (Incluído pelo Decreto nº 7.126, de 2010)

(...)

§ 3º O processo administrativo de que trata este artigo **tem efeito suspensivo.** (Incluído pelo Decreto nº 7.126, de 2010)(**grifos nossos**)

Esta previsão vai ao encontro do que já previa o artigo 151, III do CTN, que assim estatui:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Desta feita, como a decisão em segunda instância somente foi publicada no Diário Oficial da União de 26/12/2017, quando a fiscalização já tinha sido iniciada, não há o que se falar em aplicação da penalidade de multa.

Isto porque, após a ciência pelo sujeito passivo acerca da decisão definitiva em relação ao FAP, tem o contribuinte o prazo de 30 dias para efetuar o recolhimento, nos termos do que dispõe o art. 72, §17 da IN RFB n.º 971/09:

Art. 72.

(...)

*§ 17. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo de que trata o § 15, **eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência da decisão, sendo-lhes aplicados os acréscimos legais previstos nos arts. 402 e 403.***

Apesar da previsão acima, foi a Recorrente surpreendida com a lavratura do auto de infração antes do prazo de 30 dias acima referido (o auto de infração data de 09/01/2018), quando ainda estava suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

Além disso, a multa prevista no artigo 44, I da Lei 9.430/96 trata das hipóteses de falta de pagamento ou recolhimento de imposto ou contribuição. Entretanto, os recolhimentos efetuados pela Recorrente para o exercício de 2013 refletiram, naquela época, o percentual de FAP neutro em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito

tributário, devendo ser enquadrada como evento futuro e incerto uma possível alteração posterior do índice, fato este que não pode ser imputado à Recorrente para fins de caracterização de mora.

Apenas a título ilustrativo, vale mencionar que na seara de Direito Privado, o artigo 396 do Código Civil (Lei 10.406/02) preceitua que não há mora do devedor quanto a este não puder ser imputado algum fato ou omissão, tal como se pode observar pela transcrição a seguir:

Art. 396. Não havendo fato ou omissão imputável ao devedor, não incorre este em mora.

Não por outro motivo, têm-se a súmula CARF nº 17:

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

(...) (*destaques do original*)

Foi decidido no acórdão recorrido que não haveria previsão legal para o afastamento da multa, uma vez que regularmente aplicada, conforme prevista no artigo 44, inciso I da Lei 9.430, de 1996, possuindo assim efeito vinculante e obrigatório, devendo ser mantida.

Antes de proceder à análise propriamente de tal matéria, cumpre ratificar a informação de que a decisão relativa ao processo da contribuinte, em que se discutia a alíquota do FAP, teria sido publicada em 26/12/2017, sendo que a ciência do presente lançamento ocorreu em 09/01/2018. Destarte, no momento da presente autuação já havia decisão definitiva quanto ao processo em que se discutia a alíquota do FAP, sendo que, a ciência da autuação ocorreu antes do decurso do prazo de 30 dias em que deveria a interessada proceder ao recolhimento da diferença que lhe era exigida, a teor do disposto no § 17 c/c § 15, do art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, com a redação dada pela IN RFB nº 1.453, de 2014.

Tenho como correta a decisão proferida no acórdão recorrido e não vislumbro circunstâncias que justifiquem sua reforma, vez que a multa de ofício integra o crédito tributário e decorre de norma cogente. Com efeito, assim pugna o art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I. de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

O art. 202B, § 3º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999), prevê que o processo administrativo de que trata o FAP atribuído às empresas tem efeito suspensivo, implicando, **exclusivamente**, na impossibilidade de cobrança, pela Administração Tributária, durante o trâmite da discussão administrativa. Entendimento este que converge com o disposto no art. 151, III, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), não havendo, todavia, óbice à constituição do crédito tributário, inclusive para se evitar o transcurso do prazo fatal da decadência.

(...)

Art. 202B. O FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional

da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial. (Incluído pelo Decreto n.º 7.126, de 2010)

§ 1º A contestação de que trata o caput deverá versar, exclusivamente, sobre razões relativas a divergências quanto aos elementos previdenciários que compõem o cálculo do FAP. (Incluído pelo Decreto n.º 7.126, de 2010)

§ 2º Da decisão proferida pelo Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional, caberá recurso, no prazo de trinta dias da intimação da decisão, para a Secretaria de Políticas de Previdência Social, que examinará a matéria em caráter terminativo. (Incluído pelo Decreto n.º 7.126, de 2010)

§ 3º O processo administrativo de que trata este artigo tem efeito suspensivo. (Incluído pelo Decreto n.º 7.126, de 2010)

(...)

A partir de 2014, foi estabelecido procedimento específico para as situações de contestação ao índice FAP, nos termos do art. 72, §§ 15 a 17, da, então vigente, Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.453, de 24 de fevereiro de 2014:

Art. 72 (*omissis*)

(...)

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 17. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo de que trata o § 15, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência da decisão, sendo-lhes aplicados os acréscimos legais previstos nos arts. 402 e 403. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

(...)

Da leitura dos dispositivos normativos acima transcritos, depreende-se que não há vedação, expressa ou tácita, à imposição da multa de ofício, mas apenas à cobrança do crédito tributário constituído (incluída a multa), em face da suspensão decorrente da contestação do índice FAP, vez que incontestável, na espécie, que a Recorrente não recolheu, nem sequer declarou, a parcela acrescida à alíquota RAT pelo FAP.

Ademais, destaco que a suspensão da exigibilidade das contribuições (ou de qualquer outro tributo), em virtude de processo administrativo pendente de julgamento definitivo, não é hipótese de afastamento da incidência de multa de ofício, tendo em vista inexistir previsão legal nesse sentido.

O artigo 63 da Lei n.º 9.430/1996 determina que não caberá lançamento da multa de ofício quando a exigibilidade houver sido suspensa pela **concessão de medida liminar em mandado de segurança ou medida liminar, ou de tutela antecipada**, em outras espécies de ação judicial:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma

dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Observa-se que, no caso concreto, não se aplica nem o acima reproduzido art. 63 da Lei n. 9.430, de 1996, nem o Enunciado nº 17 de Súmula CARF, vez que **não há notícia nos autos de concessão de medida liminar em mandado de segurança, nem de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada**, em outras espécies de ação judicial (art. 151, incisos IV e V, do CTN).

Em outras palavras, conforme expressa previsão legal, não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência **apenas** quando a exigibilidade estiver suspensa, na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN, e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. Situação esta não verificada nos presentes autos.

De outro lado, há que se ponderar que a multa de ofício ora lançada tem a mesma sorte da própria obrigação principal da qual decorre, dessa forma, uma vez adimplida tal obrigação (diferença do RAT apurada), dentro do prazo de 30 dias da ciência da decisão do processo de revisão, restaria fulminado todo o crédito tributário, e não somente a multa. Noutro giro, uma vez não deferido o pedido de revisão, caso não adimplida a diferença no referido prazo, afasta-se a suspensão da exigibilidade do respectivo crédito tributário, inclusive da multa ora em debate.

Por tais motivos, é salutar, e não há óbice, que o presente processo administrativo fiscal tenha o seu curso normal, evitando-se assim, risco de decadência do direito de lançamento do principal e multa, caso não seja adimplida a obrigação no prazo de 30 dias, contado da data de ciência da decisão que indeferiu o pedido de revisão da alíquota do FAP. Sendo certo que, na data do lançamento do presente crédito tributário tal indeferimento já era do conhecimento, tanto da autuada, quanto da autoridade fiscal lançadora, e não consta dos autos qualquer informação de que a contribuinte tenha procedido ao pagamento, em tal prazo, da diferença exigida, devendo assim ser mantida toda a autuação.

Verifica-se portanto, que o lançamento foi efetuado com total observância do disposto na legislação tributária, sendo descritas com clareza a irregularidade apurada e o enquadramento legal da infração. Sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais, conforme previsão normativa, uma vez presente a hipótese caracterizadora de sua cobrança.

Finalmente, no que se refere aos argumentos da contribuinte voltados à aplicação do art. 19-E, da Lei n.º 10.522, de 2002, acrescido pela Lei n.º 13.988/2020, há que se esclarecer que eventuais efeitos do aludido diploma legal, ou outros decorrentes dos julgados deste CARF, devem ser aplicados no âmbito da Administração Tributária competente, ademais, referido

dispositivo foi expressamente revogado pelo art. 17, inc. II, da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Declaração de Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Conforme registrado em ata, a despeito de colocar-me de acordo com o encaminhamento ofertado pelo em. Relator, peço licença para tecer considerações adicionais, mormente em atenção aos debates travados quando da apreciação do recurso especial de divergência.

Ao meu sentir, o acórdão paradigma de nº 2401-005.284 houve por bem afastar a incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre a verba gratificação contingente, com arrimo no disposto na Orientação Jurisprudencial Transitória nº 64 da SBDI-1 do TST, a qual peço vênia para, no que importa, transcrever:

Petrobras. Parcelas gratificação contingente e participação nos resultados deferidas por norma coletiva a empregados da ativa. Natureza jurídica não salarial. Não integração na complementação de aposentadoria. (DeJT 03/12/2008).

As parcelas gratificação contingente e participação nos resultados, concedidas por força de acordo coletivo a empregados da Petrobras em atividade, pagas de uma única vez, não integram a complementação de aposentadoria.

Além de a Orientação Jurisprudencial Transitória não gozar de natureza vinculante a este eg. Conselho – sequer para a própria Justiça do Trabalho, *frise-se* – sempre de bom alvitre lembrar que, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade já foi, inclusive, chancelada pelo Superior Tribunal de Justiça, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsiderar situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade.

Isso significa que, malgrado exista uma orientação proferida pelo Tribunal Superior do Trabalho, no sentido de, *em tese*, não ostentar a verba de natureza salarial, tem o auditor fiscal competência para aferir, *na realidade*, o preenchimento dos dois requisitos

inarredáveis e cumulativos para a incidência de contribuições previdenciárias: natureza remuneratória da verba e habitualidade do pagamento.

Não me parece compatibilizar com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociado da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Tem a fiscalização não só o poder, mas o dever de não considerar negócios jurídicos que apenas possuem um verniz de legalidade, supostamente respaldados por jurisprudência majoritária do Tribunal Superior do Trabalho.

Como bem ressaltado no voto do em. Relator, eram não só as verbas pagas com habitualidade, como ainda umbilicalmente atreladas à percentual da própria remuneração, razão pela qual inexistem dúvidas quanto à necessidade de tributação da verba. Por essas razões, também **nego provimento ao recurso**.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira