



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

**Processo n°** 19515.001052/2009-78  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.776 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de outubro de 2013  
**Matéria** CONT PREV. - PLR - BÔNUS DE CONTRATAÇÃO  
**Recorrente** BTG PACTUAL WM GESTAO DE RECURSOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/10/2004

**DECADÊNCIA.**

Não havendo fraude, dolo ou simulação e havendo antecipação no recolhimento, ainda que parcial do que entende a fiscalização por correto, há de se aplicar o artigo 150, § 4º do CTN.

No caso em tela, reconhece a Fiscalização que houve antecipação de pagamento em GPS, mas não destinado a terceiros, o que configuraria fraude.

Todavia, tal fraude não ocorreu, uma vez que a Recorrente não realizou tal afirmativa.

Por outro lado, há a confessa antecipação, implicando na decadência pelo dispositivo supra, estando excluído os lançamentos apurados até a competência 03/2004, anteriores a 04/2004, pela regra decadencial do Art. 150, § 4º do CTN.

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.**

Afastada a natureza remuneratória do “Bônus de Contratação” não há incidência previdenciária nela.

No caso em tela a própria Fiscalização afirmou que o acordo para pagamento do ‘Bônus de Contratação’ ocorreu antes da contratação do funcionário e sem que a Recorrente determinasse cumprimento de metas e ou ainda determinasse tempo mínimo de permanência e ou vigência do contrato de trabalho, desfigurando a natureza remuneratória e conseqüente abraçando a natureza indenizatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, ) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 03/2004, anteriores a 04/2004, pela regra decadencial do Art. 150, do CTN, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Bernadete de Oliveira Barros, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em dar provimento ao recurso, no que tange ao bônus de contratação, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão. Redator: Wilson Antônio de Souza Correa. Sustentação oral: Leandro Cabral e Silva. OAB: 234.687/SP.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Wilson Antonio de Souza Correa - Redator

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

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O processo teve início com o lançamento do Auto de Infração nº 37.205.017-4, lavrado em 02/04/2009, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias de terceiros incidentes sobre remunerações, no período de 01/2004 a 07/2004, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 367.285,56, fls. 09.

A autoridade fiscal relatou que incluiu no lançamento pagamentos de luvas com natureza remuneratória. Tais verbas teriam como objetivo atrair funcionários em virtude de sua eficiência e, portanto, teriam natureza salarial.

Foi constatado que o principal elemento no cálculo da parcela de PLR era uma pesquisa de mercado sobre os salários e outros benefícios pagos por empresas do setor. O valor apurado segundo esses percentis de mercado representariam um mínimo, sendo facultado o pagamento superior. Com tal configuração, os valores a serem pagos não guardam qualquer relação com parâmetros inerentes à empresa. Ademais, o acordo de PLR não possuía regras claras e objetivas.

Destacou que em alguns casos a PLR alcança 3915% da remuneração de dez/2003.

Por tais razões, concluiu que a lei 10.101/200 não foi obedecida e os valores pagos a título de PLR deviam ser incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Após tomar ciência postal da autuação, a recorrente apresentou impugnação na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 14ª Turma da DRJ/São Paulo I no Acórdão de fls. 331/344, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 09/05/2011, fls. 348.

O recurso voluntário, apresentado em 08/06/2011, fls. 214/249, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 150, §4º do CTN.

Insiste que o acordo para pagamento de PLR foi realizado por meio de comissão de empregados. Para participar desta convidou representante do sindicato da categoria. Posteriormente, enviou quatro vias do acordo para arquivamento na entidade sindical.

Não procede a alegação de que não havia regras claras e objetivas. Aponta os vários critérios presentes no acordo que comprovam a presença de regras claras e objetivas. O

---

desempenho individual e o desempenho da respectiva área de trabalho eram os fatores determinantes dos critérios.

Entende que não havia margem para manobras de qualquer natureza, pois os critérios eram bastante objetivos, com indicação de fórmulas para o cálculo da parcela correspondente ao desempenho individual.

A utilização de índices de mercado não é vedado pela legislação.

Aponta que a autoridade julgadora *a quo* reconheceu a eventualidade da gratificação espontânea de admissão.

A referida gratificação é um incentivo à contratação de profissionais qualificados e não tem caráter retributivo.

Ressalta que se trata de uma espécie de indenização, pois o empregado abriu mão de seu trabalho anterior. Colaciona jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST) nesse sentido.

Sendo paga uma única vez, seria ganho eventual que desfrutaria da isenção do art. 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento, conforme veremos a seguir.

Passamos a apresentar nossa análise sobre cada um dos pontos abordados no Recurso Voluntário que sejam relevantes para o deslinde do presente, bem como sobre as eventuais questões de ordem pública identificadas no caso.

### **Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso. Aplicação do Resp 973.733-SC.**

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

*Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:*

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada*

*inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

*Súmula Vinculante nº 08:*

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006:*

*Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

...

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

*§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.*

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

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

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

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*(...).*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

*Misabel Abreu Machado Derzi, Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:*

*“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).*

*“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.*

*Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:*

*“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.*

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

*“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.*

*O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.*

*Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.*

*Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).*

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se*

*inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

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

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

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. O texto do item 3 do Resp 973.733 fala que tal data “*corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo*”. Se considerássemos isoladamente tal trecho da ementa do Resp 973.733 poderíamos concluir que o *dies a quo* da decadência para aplicação do art. 173, inciso I do CTN seria o primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência do fato impositivo. Um fato gerador ocorrido em 31/12/20XX teria como

*dies a quo* do prazo decadencial 01/01/20(X+1), o que levaria o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+5).

Tal conclusão, entretanto, estaria em desalinho com a lógica, uma vez que um fato gerador que se constata ocorrido em 31/12/20XX só poderá ser lançado a partir de 01/01/20(X+1), dada a cristalina premissa de que só existe obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador. Se só poderia ser lançado em 01/01/20(X+1), o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/20(X+2), o que leva o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+6).

Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu *dies a quo* em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

*EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2) Julgado em 09/02/2010.*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

*2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.*

*Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

Dessa maneira, já podemos afirmar que o próprio STJ já expressou, por uma de suas Turmas, que a afirmação categórica do item 3 do Resp 973.733 serviu apenas para afastar a tese da decadência decendial que houvera sido adotada por aquele Tribunal.

Ademais, ao adotarmos a interpretação mais formalista do item 3 do Resp 973.733, estaríamos em contradição com a própria finalidade da norma regimental que criou a obrigatoriedade de os conselheiros seguirem as decisões do STJ tomadas em Recursos Repetitivos. O art. 62-A do RICARF tem nítida finalidade de evitar que o CARF continue emitindo decisões que serão revistas pelo Poder Judiciário, o que estaria em desacordo com o princípio da eficiência, da moralidade administrativa e acarretaria despesas para o Erário

Público na forma de ônus de sucumbência. Como o próprio STJ já vem adotando uma interpretação alinhada com lógica do texto do art. 173, inciso I do CTN, a continuidade de uma interpretação formalista resultaria em não atingimento da finalidade da norma regimental.

Resulta, então, em síntese, que para fatos geradores ocorridos em 31/12/20XX (competência 12/20XX das contribuições previdenciárias, por exemplo) teremos o fim do prazo decadencial em 31/12/20(X+6) no caso de aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN.

Assim, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão ”pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade

dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Observamos a inexistência de pagamentos relativos aos fatos geradores que interessam para a discussão sobre a decadência, logo, conforme acima explanado, é de ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do CTN. Tendo sido o lançamento cientificado em 04/2009, o fisco poderia efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 11/2003. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade. Porém, o lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos em 2004, portanto, não atingidos pela decadência.

### **Requisitos para a imunidade dos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)**

Início a análise do litígio posicionando-me sobre a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR.

Definir a natureza jurídica do benefício fiscal será crucial para adotarmos a metodologia jurídica de interpretação, pois, como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isençionais –, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Por outro lado, para a imunidade o processo interpretativo é livre para percorrer todos os métodos – literal, histórico, sistemático e teleológico.

É nesse sentido a lição de Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977, p. 120-121):

*“A distinção [entre não incidência, imunidade e isenção], além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem conseqüências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, que, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos”.*

Adotamos, para a interpretação das imunidades, a sistematização de suas características e limites fornecida por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III; *os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 97):

*“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica[das finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado; c) apóia-se no pluralismo teórico, com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.*

Tendo tomado tais lições, passemos à busca da natureza jurídica do benefício fiscal concedido os pagamentos a título de PLR.

Encontramos duas posições a respeito da natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR: os que o consideram uma imunidade e os que o consideram uma isenção.

Haveria imunidade na medida em que o art. 7º, inciso XI da CF desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e, em consequência, afastar a possível incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II. Dessa forma, estaria configurada uma supressão da competência constitucional impositiva atendendo ao conceito clássico de imunidade.

Na jurisprudência, encontramos o anterior presidente desta Câmara, Júlio César Vieira Gomes que, em declaração de voto no Acórdão 205-00.563, asseverou:

*“Outra importante constatação é que a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária. Não é caso de isenção, como a maioria das rubricas excluídas da incidência de contribuições previdenciárias por força do artigo 28, 9º da Lei 8.212 de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores(...)”*

Entre doutrinadores, Kyoshi Harada e Sydney Sanches assumiram a natureza jurídica de imunidade no texto a seguir:

*“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de*

*participação nos lucros, ou resultados. (...)A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias.** Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>>. Acesso em: 13 jan. 2011)*

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está inserto no art. 195, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: “*não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201, §11º, da Constituição Federal*”. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/2000 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/2000 como norma reguladora da imunidade.

Não ignoramos que o STJ já se manifestou no sentido de considerar como isenção o benefício fiscal concedido aos valores pagos a título de PLR, conforme ementas que transcrevemos:

*RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL.*

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.  
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.*

*1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.*

*RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.*

*(...)*

*2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.*

Com o respeito devido aos Ministros do STJ que assumiram tal posição, reiteramos que nossa conclusão é a de que existe imunidade para os pagamentos a título de PLR na forma de remuneração.

Estabelecida a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR no tocante às contribuições previdenciárias como imunidade, passemos a investigação de quais finalidades devem ser atendidas pela norma reguladora exigida no texto constitucional.

Iniciamos a investigação sobre as finalidades da norma reguladora da imunidade com a lição de Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, não existem tributos que tenham uma função estritamente fiscal (arrecadatória) sem que possuam qualquer efeito indutor a atuar no Domínio Econômico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16). Porém, prossegue afirmando que há normas que possuem o caráter indutor em destaque. Assim, as normas indutoras são normas por meio das quais “o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza tributária”. (op.cit., p. 30). Em outras palavras, uma norma indutora é o que a doutrina clássica chamaria de norma extrafiscal *stricto sensu*.

Parece-nos que a norma do art. 7º, inciso XI da Constituição, bem como as normas que criaram requisitos para a fruição da imunidade possuem nítido caráter indutor de comportamento.

Ao desvincular da remuneração o pagamento de PLR, conforme requisitos a serem estabelecidos pela lei, quis o legislador constituinte, de um lado, conforme interpretação do Ministro Marco Aurélio no RE 398.284, proteger o trabalhador de fraude que poderia ser perpetrada pelos empregadores que poderiam compensar o direito constitucional com o salário do trabalhador. Nas palavras do Ministro:

*“É uma cláusula pedagógica para evitar o drible pelos empregadores, a compensação, o esvaziamento do direito constitucional”*

A fraude que pode estar relacionada à PLR não está relacionada apenas à compensação do salário com o direito de índole constitucional. A solidariedade no financiamento da seguridade social, prevista no *caput* do art. 195 da CF, pode ser violada na medida em que for revestida de PLR parcela verdadeiramente salarial, na tentativa de evasão da contribuição previdenciária. Esse é outro aspecto da fraude que a regulamentação tenta evitar e que já foi assinalado pelo antigo presidente desta Câmara, Júlio César Viera Gomes, em trecho da Declaração de Voto no Acórdão 205-00.563 ao afirmar que:

*“é possível que esse importante direito trabalhista [a participação nos lucros e resultados] seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o . Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo , das contribuições previdenciárias”.*

Por outro lado, o próprio direito em si à participação nos lucros pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois dos objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional( art. 3º, incisos I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “*avanço no sentido do capitalismo social*”(Ministro Ricardo Lewandowski, RE 398.284) que contribuiria para a “*humanização do capitalismo*”(Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “*implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com seus atores sociais, com os seus protagonistas*” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

Como se vê, os Ministros do STF capturaram as duas preocupações que devem nos nortear na interpretação dos reflexos tributários da norma que estatui os requisitos exigidos pelo Texto Magno: evitar a fraude e levar as relações entre capital e trabalho a um patamar mais harmônico. Assim agindo, o intérprete estará garantindo que a finalidade indutora ou o caráter extrafiscal *stricto sensu* da norma regulamentadora da imunidade seja atingido.

Portanto, no transcorrer do processo hermenêutico não perderemos de vista que os requisitos da lei reguladora da imunidade devem contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Passamos a analisar algumas questões específicas que interessam no presente caso.

## Regras claras e objetivas

A Lei 10.101/2000 determinou que a PLR seja objeto de negociação entre empresas e empregados, seja por meio de comissão escolhida entre as partes ou por acordo coletivo, devendo o instrumento de acordo conter regras claras e objetivas. De plano, portanto, podemos afastar possibilidade de as regras para o recebimento da PLR serem estabelecidas unilateralmente. Todo o contorno das regras deve ser objeto de negociação entre as partes. É uma exigência legal que contribui para a melhoria das relações entre capital e trabalho.

Mas o que seriam regras claras e objetivas?

Entre os sentidos possíveis para a expressão “regras claras”, segundo o dicionário Michaelis, temos: regras fáceis de entender, evidentes, explícitas, inequívocas, manifestas. Regras objetivas, segundo a mesma fonte, seriam regras que se referem ao mundo exterior; regras que existem fora do espírito e independentemente do conhecimento que dele possua o sujeito pensante; ou regras que não se relacionam com os sentimentos pessoais do sujeito pensante. Em síntese, regras claras e objetivas são regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se referem ao mundo dos objetos, não podendo estar relacionadas com sentimentos pessoais.

Como já vimos, as regras impostas pela Lei 10.101/2000 tem como objetivo tanto evitar a fraude que pode ser cometida pelo empregador ao pagar salário sob o manto de parcela de PLR como melhorar as relações entre capital e trabalho. Nessa toada, não podemos deixar de considerar que a fixação da PLR por meio de regras subjetivas pode ensejar o assédio moral e todo o tipo de discriminação no ambiente do trabalho, o que não contribui para a melhoria da relação entre capital e trabalho e, sobretudo, atenta contra a dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III da CF).

Com relação a esse aspecto, no julgamento do Recurso 144.015, o Conselheiro Júlio Cesar Vieira Gomes, assim se manifestou:

*“Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.” (o negrito é nosso)*

Além de serem claras e objetivas, as regras devem estar presentes no Acordo e devem ter sido estipuladas conforme negociação entre as partes, conforme podemos extrair dos arts. 1º e 2º da Lei 10.101/200.

Nesse sentido o voto do Conselheiro Marco André Ramos Vieira, no Acórdão 2302-00.256

*“As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido ou do resultado obtido pelo empregador- se os objetivos forem cumpridos. “*

Questiono se, a despeito de a Lei exigir regras claras e objetivas, deveremos aceitar o conteúdo de acordo coletivo que, nitidamente, convencionou uma avaliação individual baseada em critérios subjetivos. A autonomia privada pode prevalecer ainda que ultrapasse os limites estabelecidos pela Lei? O caso não suscita a aplicação do art 123 do CTN? Vejamos o comando da norma complementar *in verbis*:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Com efeito, já assentamos que a lei tributária estabelece que a empresa que paga parcela a título de PLR que foi regida por regras subjetivas não pode beneficiar-se da imunidade da contribuição previdenciária respectiva. Se a parte paga com base em critérios subjetivos não for atingida pela tributação, por conta do conteúdo de acordo coletivo, estaremos diante de uma situação na qual uma convenção entre particulares alterou a definição do sujeito passivo da obrigação tributária – a empresa -, configurando ofensa frontal ao estabelecido no art. 123 do CTN. Nesse sentido, em sua manifestação no RE 398.284-2 que discutiu o aspecto temporal da PLR (possibilidade de cobrança da contribuição sobre tais verbas antes da MP 794), o Ministro Marco Aurélio expressou sua compreensão de que *“no campo da tributação, não há espaço para a autonomia da vontade”*.

Parece-nos que o posicionamento do ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire no Acórdão 9202-00.503, quanto à possibilidade de as partes poderem definir soberanamente as regras a que se submeterão para tornar devido o pagamento da PLR, não diz respeito àqueles casos nos quais as regras convencionadas estão em afronta à lei, mas, ao contrário, diz respeito àquela situação na qual as regras estão em consonância com a lei, mas são questionadas pela fiscalização. Alguns trechos do voto daquele julgado evidenciam a posição do mencionado relator:

*Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.*

*Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo acima transcritas, neste ponto, não tenho como divergir dos fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo,...*

Além de representar ofensa ao art. 123 do CTN, o conteúdo de Acordo Coletivo que viola a lei não pode prevalecer com força normativa, pois, mesmo no âmbito da Justiça do Trabalho, o TST já reconheceu que o conteúdo do Acordo não pode derrogar norma cogente que protege ou beneficia o trabalhador, conforme consta do OJ 31 da SDC daquele Tribunal:

### OJ 31

#### SEÇÃO DE DISSÍDIOS COLETIVOS

##### N 31

*ESTABILIDADE DO ACIDENTADO. ACORDO HOMOLOGADO. PREVALÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 118 DA LEI Nº 8.213/91*

*(inserida em 19.08.1998)*

*Não é possível a prevalência de acordo sobre legislação vigente, quando ele é menos benéfico do que a própria lei, porquanto o caráter imperativo dessa última restringe o campo de atuação da vontade das partes.*

Assim considerado, nossa conclusão é de que o Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos. Ou seja, as regras estipuladas no Acordo não podem conter critérios subjetivos para a concessão da PLR de modo a contrariar o que determina a Lei, conclusão que está em consonância com a jurisprudência da Justiça do Trabalho e respeita os preceitos do art. 123 do CTN.

A par das digressões jurídicas genéricas já apresentadas, passamos a analisar o caso concreto.

O acordo negociado entre a recorrente e seus empregados, de fato, não, possui regras claras e objetivas. Não é possível identificar qual foi o resultado e/ou lucro que a recorrente associou ao pagamento da PLR. Ao contrário, a recorrente utilizou informações externas referentes a salários do setor para determinar a base de cálculo da verba. De igual relevo, observamos que os anexos ao acordo de fls. 118/123 demonstram que não há a

definição dos critérios objetivos que mencionamos nas considerações jurídicas que fizemos. Ao contrário, é feita uma avaliação qualitativa do desempenho individual. O empregado não tem como saber que esforço deverá fazer para que o "cliente interno" fique excepcionalmente satisfeito (grau máximo da avaliação ) com seu trabalho, fls. 127. Trata-se de sistema avaliatório totalmente subjetivo e que não contribui para a melhoria das relações de trabalho.

Por todas essas razões, concluímos que o acordo próprio não obedece aos requisitos legais, deixando as parcelas pagas a título de PLR desamparadas da imunidade e aptas a integrarem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

### **Bônus de contratação. Gratificação espontânea de admissão**

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu art. 457, prescreve que compõe o salário toda contraprestação pelo trabalho do empregado. Tal premissa nos leva a indagar a que título o bônus de contratação é pago. A contratante paga um bônus de contratação (no caso denominado gratificação espontânea de admissão) para atrair e manter por um período em seus quadros um profissional reconhecidamente competente no seu ramo. Pretende dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado. Portanto, de um lado temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e de outro temos o empregado que deverá ficar vinculado à nova contratante por um período. Dessa configuração emerge a natureza contraprestacional do bônus. A empresa quer o trabalho do empregado por um período e para isso compromete-se a pagar um bônus. Fácil compreender um dos componentes que apontam a que título o bônus de contratação é pago: o empregado deve se desvincular do empregador atual e prestar serviço para o novo contratante por um tempo. No entanto, compreendemos que o bônus carrega dois componentes: um de caráter indenizatório e outro de caráter salarial ou remuneratório. O caráter indenizatório está relacionado com a necessidade de o empregado desvincular-se do atual emprego, o que pode acarretar eventuais perdas. O caráter salarial ou remuneratório emerge da necessidade de o trabalhador permanecer prestando serviço para a nova contratante por um período determinado como sua contraprestação. Se o bônus de contratação for pago sem que haja a necessidade de o trabalhador vincular-se ao novo contratante por um período, ficaríamos somente com a natureza indenizatória do bônus. Mas isso raramente ou nunca acontece, uma vez que é fato notório que a empresa não vai pagar um bônus de contratação para permitir que no dia seguinte o trabalhador se desligue e vá prestar serviço em outra empresa. Considerar isso como se fosse o que normalmente ocorre ofende o bom senso.

E como dimensionar a parcela indenizatória e a parcela remuneratória que compõe o bônus de contratação? Isso só pode ser resolvido casuisticamente com as provas que constam dos autos. E não são provas difíceis de serem produzidas. A parte indenizatória pode ser provada com documentos que demonstrem o quanto perdeu o novo empregado com a troca de contratante. Diferenças em sua rescisão, prêmios que abriu mão e outras verbas que podem ser facilmente comprovadas por meio de documentos. Evidente que o contrato de trabalho entre a nova contratante e o trabalhador pode servir como meio de prova se apresentar características que lhe assegurem a idoneidade e demonstre ter um conteúdo corroborado com outros documentos. Um contrato de trabalho que não consiga ter a data de lavratura

comprovada e/ou que estipule que todo o bônus tem natureza indenizatória certamente não terá credibilidade para o convencimento do aplicador do direito.

Se a autoridade fiscal entendeu que o totalidade do bônus de contratação tem natureza remuneratória e o incluiu na base de cálculo da contribuição previdenciária, a empresa poderá demonstrar que parte ou a totalidade do bônus tem natureza indenizatória, desde que traga documentos que amparem seus argumentos. Não basta a simples declaração da natureza indenizatória do pagamento. Destacamos que o Tribunal Superior do Trabalho (TST) tem afastado essa natureza indenizatória presumida:

*"CONTRATO DESPORTIVO. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. LUVAS. NATUREZA JURÍDICA. As luvas, cujo termo em sentido figurado não é exclusivo do direito desportivo, mas também do Direito Comercial - locação comercial -, instituto com o qual também guarda semelhança inclusive no tocante à sua finalidade, pois nesta o valor do 'ponto' (fundo de comércio) aproxima-se do valor da propriedade do imóvel, implica dizer que "em certo sentido, as luvas desportivas importam reconhecimento de um fundo de trabalho, isto é, o valor do trabalho desportivo já demonstrado pelo atleta que determinada associação contratar", tudo consoante lição do mestre José Martins Catharino. A verba luvas, portanto, não se reveste de natureza indenizatória, porquanto é sabido que a indenização tem como pressuposto básico o ressarcimento, a reparação ou a compensação de um direito lesado, em síntese, compensa uma perda, de que na hipótese não se trata, na medida em que a verba recebida a título de luvas tem origem justamente na aquisição de um direito em face do desempenho personalíssimo do atleta, ou seja, o seu valor é previamente convencionado na assinatura do contrato, tendo por base a atuação do atleta na sua modalidade desportiva. Recurso de Revista conhecido e provido" (RR-418.392/1998, Ac. 1ª Turma, Relator Juiz Convocado Vieira de Mello Filho, DJ-09/08/2002).*

Em resumo, o bônus de contratação, em tese, tem uma natureza jurídica mista, sendo uma parte indenizatória e uma parte remuneratória. Assim sendo, é possível compor a base de cálculo da contribuição previdenciária em conformidade com o art. 22, inciso I da Lei 8.212/91. Se o fisco concluiu que a integralidade do bônus tem natureza remuneratória, caberá a empresa comprovar qual parte da do bônus pago teve finalidade indenizatória para que essa parte seja excluída.

Outra questão frequentemente debatida nesse casos é a aplicação da isenção para ganhos eventuais prevista no art. 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91. De fato, se o bônus é pago em três parcelas ou menos seria possível cogitarmos de um ganho eventual. Porém, não podemos perder de vista que a isenção é para ganhos eventuais e não para pagamentos eventuais. O ganho para o empregado se completará quando sua obrigação nessa relação jurídica com o empregador estiver completa. Normalmente, os casos de bônus de contratação envolvem a obrigação do empregado prestar serviço para a nova contratante por um período mínimo de tempo. Um ou dois anos, por exemplo. O ganho do empregado só existirá depois que completar esse período. Antes disso o que recebe é a antecipação desse ganho recebida em contraprestação pelo trabalho que prestará no decorrer do tempo. Ou seja, o ganho não se dá no mesmo período em que ocorre o pagamento, mas durante o período no qual

o empregado assumiu ficar vinculado ao novo empregador. O ganho, assim, não é eventual, mas habitual, pois ocorre paulatinamente na medida em que o serviço é prestado. Mais uma vez, o instrumento de contrato de trabalho celebrado entre empregador e contratante, desde que possua elementos de credibilidade e idoneidade, poderá servir para esclarecer esse aspecto, mas é fato notório que tal espécie de pagamento está associada a uma obrigação de vincular-se ao novo contratante por um período.

Antes de passarmos aos detalhes do caso, registramos que existe farta jurisprudência do TST asseverando, com outras ponderações, a natureza salarial do bônus de contratação. Vejamos:

*RECURSO DE REVISTA DO BANCO SAFRA. INCENTIVO FINANCEIRO PARA MUDANÇA DE EMPREGADOR. CONTRATO DE TRABALHO. Não demonstrada divergência jurisprudencial ou ofensa a normas legais e constitucionais quanto ao fundamento do Eg. TRT, que determinou o pagamento do restante da vantagem pecuniária oferecida pelo banco ao autor com o fim de captá-lo de outra instituição financeira para o seu quadro de pessoal, em razão da sua eficiência no mercado financeiro, e carteira de clientes que traz consigo, a evidenciar a figura equiparada às 'luvas' do atleta profissional. Recurso de revista não conhecido. [...] - (TST-RR-42000-71.2009.5.03.0137, Ac. 6ª Turma, Relator Ministro: Aloysio Corrêa da Veiga, in DEJT 15.10.2010).*

*RECURSO DE REVISTA. LUVAS. NATUREZA SALARIAL. Na esteira de precedentes desta Corte, a verba em discussão, equiparada às -luvas- do atleta profissional, já que ofertada pelo empregador visando captar profissional disputado no mercado, em detrimento do concorrente, possui verdadeira natureza salarial. Precedentes. Incólumes os arts. 457, § 1º e 458 da CLT. [...] - (TST-RR-435200-02.2008.5.09.0663, Ac. 3ª Turma, Relatora Ministra Rosa Maria Weber Candiota da Rosa, in DEJT 6.5.2011).*

*RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -CONTRATO DE MÚTUO-. -LUVAS-. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido- (TST-RR-1109900-15.2005.5.09.0012, Ac. 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, in DEJT 10.6.2011).*

*[...] CONTRATO DE MÚTUO. DESCARACTERIZAÇÃO. LUVAS. NATUREZA SALARIAL. INTEGRAÇÃO. Sendo descaracterizado o contrato de mútuo, a natureza de salarial da parcela paga pelo reclamado (luvas) permite a sua integração ao salário do reclamante. Não conhecido. [...] - (TST-RR-2129400-97.2007.5.09.0006, Ac. 5ª Turma, Relator Ministro Emmanoel Pereira, in DEJT 19.8.2011).*

*AGRAVO DE INSTRUMENTO INTERPOSTO PELO RECLAMANTE AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. HIPÓTESE DE CABIMENTO. (...) RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELO BANCO RECLAMADO PRESCRIÇÃO. -LUVAS-. NATUREZA JURÍDICA. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. O direito à integração das -luvas- ao salário, para efeito de pagamento dos reflexos nas demais parcelas, prolongando-se até a extinção da relação de emprego, em razão de sua natureza salarial, afasta a apontada ofensa ao art. 7º, inc. XXIX, da Constituição da República. -LUVAS-. NATUREZA JURÍDICA. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. A decisão proferida pelo Tribunal Regional, em que se reconheceu a natureza salarial das -luvas- e se determinou sua integração ao salário, identifica-se com o posicionamento desta Corte. Assim, aplicam-se a Súmula 333 do TST e o art. 896, § 4º, da CLT como óbice ao conhecimento do Recurso de Revista. (ARR - 566100-92.2009.5.12.0004, Relator Ministro: João Batista Brito Pereira, Data de Julgamento: 12/06/2012, 5ª Turma, Data de Publicação: 22/06/2012)*

*RECURSO DE REVISTA. (...). ADIANTAMENTO DE PARCELAS SALARIAIS. -LUVAS-. CONTRATOS DE MÚTUO. DESCARACTERIZAÇÃO. Não merece reforma a decisão que descaracteriza os contratos de mútuo firmado entre as partes, por representar fraude, já que se tratava de adiantamento de parcelas salariais, destinadas a incentivar a contratação do autor, pois o eg. TRT consigna que era prática no mercado que empregados sejam contratados mediante o pagamento de "luvas". Recurso de revista não conhecido. (RR - 675600-35.2009.5.09.0018, Relator Ministro: Aloysio Corrêa da Veiga, Data de Julgamento: 30/05/2012, 6ª Turma, Data de Publicação: 08/06/2012)*

*I - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. GRATIFICAÇÃO AJUSTADA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE EMPRÉSTIMOS. Demonstrada a existência de divergência jurisprudencial específica, o agravo de instrumento merece ser provido. Agravo de instrumento provido. II - RECURSO DE REVISTA (...). GRATIFICAÇÃO AJUSTADA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE EMPRÉSTIMOS. HABITUALIDADE. Este Tribunal, examinando casos análogos, envolvendo o Banco Safra S.A. tem, reiteradamente, entendido que o pagamento de valores a título de empréstimos pagos extra folha, mesmo que não constatada a habitualidade, evidencia a figura equiparada às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do empregado em seu quadro funcional e que, portanto, tais parcelas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Recurso de revista conhecido e provido. (RR - 12928-98.2010.5.04.0000, Relatora Ministra: Delaíde Miranda Arantes, Data de Julgamento: 02/05/2012, 7ª Turma, Data de Publicação: 11/05/2012)*

*LUVAS. NATUREZA SALARIAL. Na esteira da jurisprudência desta Corte, o -contrato de empréstimo- realizado entre as partes, equipara-se a parcela 'luvas', de caráter nitidamente salarial. Precedentes. Não conhecido. (AIRR e RR - 144000-57.2009.5.03.0103, Rel. Min. Emmanoel Pereira, 5.ª Turma, DEJT 19/8/2011)*

*INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE - EMPRÉSTIMO. 'LUVAS'. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às 'luvas' do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso da Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido, no particular. (RR - 56741-38.2003.5.04.0028, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, 4.ª Turma, DEJT 1.º/4/2011)*

*RECURSO DE REVISTA DO BANCO SAFRA. INCENTIVO FINANCEIRO PARA MUDANÇA DE EMPREGADOR. CONTRATO DE TRABALHO. Não demonstrada divergência jurisprudencial ou ofensa a normas legais e constitucionais quanto ao fundamento do Eg. TRT, que determinou o pagamento do restante da vantagem pecuniária oferecida pelo banco ao autor com o fim de captá-lo de outra instituição financeira para o seu quadro de pessoal, em razão da sua eficiência no mercado financeiro, e carteira de clientes que traz consigo, a evidenciar a figura equiparada às 'luvas' do atleta profissional. Recurso de revista não conhecido. (RR - 42000-71.2009.5.03.0137, Rel. Min. Aloysio Corrêa da Veiga, 6.ª Turma, DEJT 15/10/2010)*

*INCENTIVO FINANCEIRO PARA MUDANÇA DE EMPREGADOR. LUVAS. CONTRATO DE EMPRÉSTIMO NÃO DEMONSTRADO. Verificado que o valor contratado não se tratava de um empréstimo pessoal, mas destinava-se ao pagamento de luvas para que a autora passasse a lhe prestar serviços, ante a expectativa de produtividade que a autora poderia lhe oferecer em razão dos clientes fiéis que tinha enquanto empregada de outro banco, não há de se falar em violação do 5.º, inciso XXXVI, da CF, nem em ato jurídico perfeito. Recurso de revista não conhecido. Recurso de revista não conhecido. (RR- 2082400-61.2008.5.09.0008, Rel. Min. Aloysio Corrêa da Veiga, 6.ª Turma, DEJT 1.º/10/2010)*

*'CONTRATO DESPORTIVO. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. LUVAS. NATUREZA JURÍDICA. As luvas, cujo termo em sentido figurado não é exclusivo do direito desportivo, mas também do Direito Comercial - locação comercial -, instituto com o qual também guarda semelhança, inclusive no tocante à sua finalidade, pois nesta o valor do 'ponto' (fundo de comércio) aproxima-se do valor da propriedade do imóvel, implica em dizer que "em certo sentido, as luvas desportivas importam reconhecimento de um fundo de trabalho, isto é, o valor do trabalho desportivo já demonstrado pelo atleta que*

*determinada associação contratar', tudo consoante lição do mestre José Martins Catharino. A verba luvas, portanto, não se reveste de natureza indenizatória, porquanto é sabido que a indenização tem como pressuposto básico o ressarcimento, a reparação ou a compensação de um direito lesado, em síntese, compensa uma perda, de que na hipótese não se trata, na medida em que a verba recebida a título de luvas tem origem justamente na aquisição de um direito em face do desempenho personalíssimo do atleta, ou seja, o seu valor é previamente convencionado na assinatura do contrato, tendo por base a atuação do atleta na sua modalidade desportiva. Recurso de Revista conhecido e provido.' (Proc. TST-RR 418392/1998, 1ª T, Relator Juiz Convocado Vieira de Mello Filho, DJ de 09/08/2002.)*

*'(...)'. 'LUVAS DESPORTIVAS. NATUREZA JURÍDICA. INTEGRAÇÃO SALARIAL. CONHECIMENTO. Nos termos do artigo 12 da Lei n.º 6.354/1976, as luvas desportivas são pagas em razão do contrato de trabalho, tomando-se em consideração o desempenho do atleta profissional de futebol ao longo de sua carreira, consoante prelecionam JOSÉ MARTINS CATHARINO e ALICE MONTEIRO DE BARROS. Trata-se, portanto, de verba de natureza eminentemente salarial na medida em que caracteriza uma modalidade de contraprestação paga pelo empregador ao empregado. Robustece esta convicção o fato de o artigo 3.º, inciso III, da Lei n.º 6.354/1976 incluir as luvas desportivas no rol de parcelas que compõem a remuneração do atleta profissional de futebol, estabelecendo, inclusive, que tal valor deve estar expressamente especificado no contrato de trabalho, se previamente convencionado. Recurso conhecido, por divergência jurisprudencial, e parcialmente provido'. '(...)'. (Proc. TST-RR 467.125/1998.5, 1ª T, Relator Juiz Convocado Altino Pedrozo dos Santos, DJ de 09/07/2004.)*

Passemos às questões fáticas do caso.

A fiscalização apontou a existência de gratificação espontânea de admissão (também conhecida como bônus de contratação ou *hiring bonus*) e assumiu sua natureza puramente remuneratória. Por seu lado, a recorrente insistiu em dois argumentos: a natureza indenizatória do pagamento e sua característica de ganho eventual.

Como dissemos, tal espécie de pagamento tem natureza mista: indenizatória e remuneratória. No entanto, a parte indenizatória deve ser demonstrada por aquele que alega, o que não foi feito, limitando-se a interessada a alegações genéricas desacompanhadas de elementos de prova. Assim não é possível aferirmos a existência de um dano do contratado que estaria sendo indenizado, o que deixa o pagamento somente com a natureza remuneratória.

Quanto a possibilidade de desfrutar da isenção do art. 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91, conforme já asseveramos, o que é notoriamente esperado é que o empregado seja obrigado a ficar vinculado à nova contratante por um período, o que retira a natureza eventual do ganho. A recorrente poderia ter feito prova de que não havia tal obrigação para o

empregado, mas não o fez, ao passo que o fisco tinha a seu favor o fato notório que, como sabemos, dispensa prova. Inaplicável, portanto, a isenção suscitada pela recorrente.

### **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.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse 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:

- 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;* de 24/08/2001

*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

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** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, de modo a limitar a multa de mora a 20%.

(assinado digitalmente)

## Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa:

Peço vênia ao nobre Relator, mas dele divirjo quanto ao bônus de contratação bem como da regra decadencial por ele aplicada, conforme acima relatou, nas seguintes razões:

### DECADÊNCIA

Diz ter ocorrido a decadência de fevereiro de 2004, não reconhecido pela decisão de piso, eis que, ainda que ela tenha reconhecido a existência de recolhimento em GPS, segundo a decisão, este foi destinado à Previdência Social e não a terceiros, e ainda, para decisão houve a utilização de fraude ao alegar tal pagamento.

Entretanto, prossegue, como trata de antecipação de uma forma geral, implicando ainda a inexistência de fraude, mister que seja reconhecida a decadência do período supra, aplicando-se-lhe, o artigo 150 § 4º.

Ora, a fundamentação legal trazida pelo nobre Relator é assaz para demonstrar o direito da Recorrente e despiendo seria trazê-la toda novamente.

Entretanto, vejo que não houve fraude por parte da Recorrente, uma vez que ela de uma forma ou de outra recolheu à Previdência Social e não declarou que seria para terceiros.

Por outro lado, havendo antecipação de recolhimento, ainda que parcial do que entende a fiscalização por correto, o fato é que ele (recolhimento) existiu e deve ser considerado para o fim de determinar a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, ficando assim excluído do lançamento as contribuições apuradas até a competência 03/2004, anteriores a 04/2004, pela regra decadencial do Art. 150, § 4º do CTN.

### BÔNUS DE CONTRATAÇÃO

O 'Bônus de Contratação' é uma verba paga pelas empresas aos funcionários de destaque, como uma forma de atraí-lo, usual entre as grandes empresas, mormente nos bancos, onde funcionários altamente especializados e ou com uma representativa carteira de clientes, são beneficiados.

A grande questão que envolve este pagamento é ter conhecimento se ele tem natureza remuneratória e ou indenizatória, já que ela implicará em incidência previdenciária ou não.

Definir a natureza desta verba implica em análise percuente dos fatos que envolvem a autuação, onde o julgador está à mercê do fiscalizador, já que seu relato será primordial para defini-la.

No caso em tela, lendo o Relatório Fiscal vê-se que a autuação está contraditória da pretensa aplicação de incidência previdenciária, isto porque a Fiscalização afirmou que o acordo para pagamento do 'Bônus de Contratação' ocorreu antes da contratação

do funcionário e sem que a Recorrente determinasse cumprimento de metas e ou ainda determinasse tempo mínimo de permanência e ou vigência do contrato de trabalho.

Desta forma, em a Fiscalização ter informado que foi pago o “Bônus de Contratação” antes mesmo da contratação e não exigindo do beneficiário metas a serem cumpridas e tão pouco permanência dele mínima na Recorrente, desfigurado está o caráter remuneratório, porque ausentes estão os requisitos que configuram a verba remuneratória, ou seja, i) a comutatividade (a troca do pagamento pelo trabalho) e o ii) imperioso contrato de trabalho, oneroso e sinalagmático (contratos bilaterais em que existe uma reciprocidade).

Então, assiste razão tais argumentos expendidos pela Recorrente, uma vez que a própria Fiscalização desfigurou o caráter remuneratório da verba paga.

### CONCLUSÃO

O presente remédio recursivo acode os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

É este meu voto.

Wilson Antonio de Souza Corrêa – Redator designado.