



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 19515.720509/2011-61  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-006.448 – 2ª Turma  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2018  
**Matéria** 67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.  
67.643.9999 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - OUTROS.  
67.618.4189 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO - PAGAMENTO APTO A ATRAIR O ART. 150, § 4º DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
RUMO MALHA PAULISTA S.A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Importâncias pagas, previstas em acordo coletivo de trabalho, correspondentes aos meses que antecedem à aquisição do período aquisitivo do direito à aposentadoria, independentemente da prestação de serviço pelo empregado, em virtude da demissão por interesse do empregador, ainda que seja eventual, devem ser incluídas no salário-de-contribuição para o cálculo

das contribuições devidas à Seguridade Social, por falta de expressa previsão legal.

**DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DA COMPROVAÇÃO DE DOLO DE FRAUDAR OU SONEGAR. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTOS. SÚMULA CARF Nº 99.**

Não comprovada a existência de dolo na omissão de informações que pudessem caracterizassem sonegação ou fraude no lançamento fiscal, haja vista que o cálculo da multa não considerou seu valor duplicado, e em face da existência de pagamentos parciais com relação aos fatos geradores lançados, há que ser seguido o disposto na Súmula CARF nº 99 para aplicação da regra decadencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram parcialmente do recurso e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, e às verbas pagas a como rubrica 165 - Indenização estabilidade, que devem ser tributadas, reformando o acórdão a quo, para restabelecer os créditos apurados nos moldes do auto de infração, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento, quanto à decadência da exigência dos tributos nas competências de 01/2006 a 06/2006, reconhecida com base no § 4º do art. 150 do CTN, afastando os créditos lançados nos autos de infração para essas competências.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

## **Relatório**

### **Do auto de infração ao recurso voluntário**

Trata o presente processo de 04 autos de infração de obrigação principal, às e-fls. 05, 17, 29 e 41, cientificados ao contribuinte em 30/06/2011 (AR, e-fl. 1277), com relatório fiscal às e-fls. 1147 a 1230.

Os autos de infração relacionados às obrigações principais englobam créditos previdenciários relativos a remunerações pagas a empregados, e contribuintes individuais não declaradas em GFIP e são:

DEBCAD Nº	DESCRIÇÃO	VALOR CORRIGIDO
37.309.043-9	Contribuições patronais e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, com fatos geradores apurados em rubricas de folha de pagamentos a segurado empregado não reconhecidas pela empresa como salário de contribuição.	30.126.869,48
37.309.042-0	Contribuições não descontadas de segurados com fatos geradores apurados em rubricas de folha de pagamentos a segurado empregado não reconhecidas pela empresa como salário de contribuição.	455.921,66
37.309.041-2	Contribuições para outras entidades e fundos (INCRA e SEBRAE) com fatos geradores apurados em rubricas de folha de pagamentos a segurado empregado não reconhecidas pela empresa como salário de contribuição.	1.046.735,88
37.309.040-4	Contribuições patronais com fatos geradores apurados em rubricas de folha de pagamentos a segurados contribuintes individuais não reconhecidas pela empresa como salário de contribuição.	225.113,10
<b>TOTAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS</b>		<b>31.854.640,12</b>

De acordo com o relatório fiscal, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias foram apurados com relação a rubricas da folha de pagamentos não reconhecidas como base de cálculo pela empresa no período de 01/2006 a 12/2006.

Tais rubricas, que compuseram os fatos geradores apurados pela fiscalização, conforme descritas no acórdão recorrido (e-fl. 1652), seriam:

- Rubrica 161 – Indenização por tempo de serviço, para qual o fisco deixou de reconhecer a existência de isenção, apesar de compreender como ganho eventual, por entender que o ganho estava vinculado ao salário e ter sido previsto em Acordo Coletivo e não em lei;
- Rubrica 391 - Diferença de indenização por tempo de serviço, tributadas pelas mesmas razões da rubrica anterior;
- Rubrica 165 – Estabilidade abono pré-aposentadoria, para qual foi reconhecida a natureza indenizatória, mas não era possível enquadrar em uma hipótese de isenção;
- Rubrica 230 – Ajuda custo, para qual o fiscal constatou que apesar de ser atribuída a colaborador transferido de seu local de trabalho era paga mais de uma vez, o que violava a norma de isenção;
- Rubrica 233 – Abono ACT, tais abonos previsto em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) não estavam desvinculados do salário, pois não há previsão em lei, mas apenas em ACT;

- Rubrica 283 – Indenização Bônus, a indenização ao diretor não empregado Silvio Ricardo foi incluída na base de cálculo tendo em vista de a empresa não ter apresentado o contrato de trabalho de modo que pudesse ser apurada sua natureza jurídica; e
- Rubrica 286 – Indenização Diretor, as indenizações concedidas a dois diretores, Sebastião Bussolar e José Salomão, foram incluídas na base de cálculo, em razão de a empresa não ter apresentado os contratos de trabalho de modo que pudesse ser apurada sua natureza jurídica.

Os autos de infração foram impugnados, às e-fls. 1283 a 1303, em 29/07/2011. Já a 14ª Turma da DRJ/SP1, no acórdão nº 16-34.916, prolatado em 28/11/2011, às e-fls. 1518 a 1538, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 14/02/2012, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 1545 a 1572, com argumentos extraídos do acórdão recorrido na síntese abaixo:

*Protesta pela nulidade da autuação fiscal em virtude de não ter havido a materialização da suposta obrigação tributária, o que ofenderia a legalidade. Haveria violação dos arts. 97 e 142 do Código Tributário Nacional (CTN). A fiscalização não teria fundamentado a natureza remuneratória ou o cunho habitual dos pagamentos.*

*Aponta ter ocorrido ilegalidade na fixação das multas, por conta da aplicação equivocada do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.*

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

*Defende que é necessário que o pagamento tenha natureza remuneratória ou seja pago com habitualidade para que haja a adequação do caso à hipótese prevista na norma de incidência.*

*Passa a tratar individualmente cada uma das rubricas relacionadas pela fiscalização.*

*Rubricas 161 e 391 - Indenização tempo de serviço e diferença de indenização - Para estas rubricas a Turma a quo teria afastado a natureza indenizatória das verbas por entender se tratar de gratificação ajustada. Porém são indenizações nos moldes dos arts. 478 e 479 da CLT. Não existe habitualidade, pois são pagas somente no momento da demissão. Nem haveria que se considerar isenção, uma vez que nem haveria incidência, por se tratarem de verbas indenizatórias. A eventualidade de tais pagamentos foi reconhecida pela fiscalização e pela Turma a quo, o que colocaria as verbas sob a proteção da isenção do art. 28, §9º, “e”, item 7 da Lei 8.212/91.*

*Rubrica 165 - Indenização estabilidade – Informa que tais pagamentos referem-se à indenização correspondente aos doze meses que antecedem a aposentadoria para aqueles demitidos nesse período. Aponta que o próprio fiscal reconheceu o caráter*

*indenizatório de tais pagamentos, porém a Turma a quo, entendeu tratar-se de salário dos últimos doze meses antes da aposentadoria que deveria sofrer a incidência da contribuição.*

*Entende, a despeito disso, que os pagamentos devem desfrutar da isenção do art. 28, §9º, da Lei 8.212/91. São pagamentos estabelecidos em consonância com a CLT, em seus arts. 477, 478 e 499.*

*Rubrica 230 - Ajuda de custo - Justifica que segregou o pagamento da ajuda de custo em parcelas mensais, por ter constatado que alguns beneficiários acabavam por deixar a empresa. Seu procedimento encontraria amparo no art. 470 da CLT. Entende que eram parcelas únicas pagas de forma partilhada.*

*Rubrica 233 - Abono ACT - A Turma a quo acatou entendimento da fiscalização que a desvinculação salarial dos abonos devia ser previsto em lei. Suscita a aplicação das conclusões do Parecer 2.114/2011 que pugnou pela dispensa de apresentação de contestações por parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em casos de abono único.*

*Rubricas 283 e 286 - Indenização Bônus e Diretor - aduz que celebrou contrato de trabalho por tempo determinado e que pagou indenizações nos moldes do art. 479 da CLT. O fato de não apresentado os contratos de trabalho não levaria às conclusões adotadas pela fiscalização e pela Turma a quo. No entanto, junta os referidos contratos com o presente recurso. Não haveria nos autos provas de que os pagamentos destinavam-se a retribuir o trabalho. Eram pagamentos únicos e de natureza indenizatória.*

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 21/11/2012, resultando no acórdão nº 2301-003.209, às e-fls. 1647 a 1676, que tem as seguintes ementas:

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

*Incabível a argüição de nulidade do lançamento de ofício quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Quando presentes a completa descrição dos fatos e o enquadramento legal, mesmo que sucintos, de modo a atender integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.*

**DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO.**

*De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do*

*CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última regra. No caso, inexistem efeitos da caducidade.*

**INDENIZAÇÕES CONCEDIDAS POR LIBERALIDADE DA EMPRESA AOS SEUS EMPREGADOS EM PARCELA ÚNICA COMO INDENIZAÇÃO PELO RESCISÃO CONTRATUAL .**

*As indenizações concedidas por liberalidade da empresa aos empregados por conta de rescisão contratual não são gratificações ajustadas e não estão compreendidas no conceito de remuneração. Não sendo remuneração, ganho habitual sob a forma de utilidades ou adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, não estão compreendidas no campo de incidência delimitado pelo art. 28, inciso I da Lei 8.212/91.*

**AJUDA CUSTO PAGA EM DECORRÊNCIA DE MUDANÇA DE LOCAL DE TRABALHO.**

*A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT desfrute de isenção das contribuições previdenciárias. O pagamento de mais de uma parcela retira o benefício em relação às parcelas posteriores à primeira.*

**ABONO ÚNICO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO. INEXISTÊNCIA DE NATUREZA JURÍDICA DE ABONO. ACATAMENTO DE PARECER DA PGFN EM HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.**

*Abonos são parcelas recebidas pelo trabalhador em virtude de antecipação ou substituição de reajuste. As parcelas denominadas “abono” que não pagas com tais finalidades não tem a natureza jurídica de abono e não podem desfrutar da isenção do art. 28, §9º, alínea “e”, item 7 da Lei 8.212/91. Porém, considerando a existência do Parecer PGFN 2.114/2011 associado aos efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002, concluímos, em homenagem ao princípio da eficiência e para evitar a edição de ato administrativo sem finalidade, que não pode prevalecer a inclusão do abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade na base de cálculo da contribuição.*

**INDENIZAÇÕES. AUSÊNCIA DE PROVA.**

*A natureza indenizatória de verba paga a empregado ou contribuinte individual precisa ser provada por documentos idôneos que afastem o caráter contraprestacional e a conseqüente natureza remuneratória dos pagamentos.*

**LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA.**

*APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.*

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

*APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.*

*Em relação aos fatos geradores até 11/2008, 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.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão da incidência de contribuição na rubrica 283 e 286, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco pro cento), 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 à 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, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em excluir do lançamento o primeiro pagamento da rubrica 230, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que negavam provimento ao recurso nesta questão e o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa,*

*que dava provimento integral ao recurso nesta questão; III) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em dar provimento ao recurso, na questão das rubricas 161 e 391, nos termos do voto do Relator; c) em dar provimento ao recurso, na questão das rubricas 161 e 391, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa acompanhou a votação por suas conclusões; d) em dar provimento ao recurso, na questão das rubricas 233, nos termos do voto do Relator; e) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); Sustentação oral: Caio Alexandre Taniguchi Marques. OAB: 242.279/SP..*

### **RE da Fazenda**

A Procuradoria da Fazenda foi intimada do acórdão em 21/03/2013 (e-fl. 1677) e interpôs recurso especial de divergência, em 29/04/2013, às e-fls. 1678 a 1690, dele divergindo com relação a duas matérias: a) multa no lançamento de ofício das contribuições previdenciárias e b) multa por descumprimento de obrigação acessória vinculada ao lançamento das contribuições previdenciárias.

Relativamente à matéria de a), em situação fática similar, o acórdão paradigma nº 2401-002.453, afirma que o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, rechaçando o aplicação da retroatividade benigna da forma proposta no recorrido, que pretendeu a aplicação do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do *caput* do art. 35 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa.

Já no tocante à b), o acórdão recorrido aplica a retroatividade benigna à penalidade determinando a aplicação da 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 8.212/1991. Por outro lado, o acórdão paradigma nº 9202-002.193 consignou-se que havendo lançamento das contribuições, juntamente com a multa por descumprimento de obrigação acessória, o dispositivo legal a ser aplicado passa a ser o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que nos remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96; além disso, essa norma deve ser comparada com a soma das multas aplicadas nos moldes do art. 35, inciso II e do art. 32, inciso IV, da lei nº 8.212/91, na redação anterior, para fins de aferição da retroatividade benigna. Tal entendimento é o mesmo aplicado pela fiscalização nos presentes autos.

Ao final, a Procuradora requer o conhecimento de seu recurso, para que seja reformado o acórdão recorrido, restabelecendo-se o cálculo da multa na forma em que lançada.

O recurso especial de divergência da Fazenda foi apreciado pelo então Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, no despacho nº 2300-417/2013, às e-fls. 1736 a 1742, datado de 1º/07/2013, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática

entre os acórdãos recorrido e paradigma e o recurso especial cumprir os demais requisitos regimentais.

### **Embargos de Declaração da contribuinte**

Intimada (Intimação DERAT/ECOB 1379/2014, à e-fl. 1744) para ciência do acórdão nº 2301-003.209 e do recurso especial de divergência da Fazenda em 17/06/2014 (e-fl. 1746), a contribuinte manejou embargos de declaração às e-fls. 1748 a 1756.

Em seus embargos, aponta a existência de erro formal, omissões e contradição no acórdão nº 2301-003.209.

O erro formal se apresenta no acórdão que não teria indicado o provimento do recurso voluntário relativamente à rubrica 165, havendo, contudo, indicando em duplicidade o provimento das rubricas 161 e 391, conforme se observa no trecho abaixo:

*"... b) em dar provimento ao recurso, na questão das rubricas 161 e 391, nos termos do voto do Relator; c) em dar provimento ao recurso, na questão das rubricas 161 e 391, nos termos do voto do Relator."*

Haveria omissão em relação às rubricas (i) 230 - Ajuda de custo e (ii) 283 - Indenização de Bônus e 286 - Indenização Diretor. As omissões existiriam por não terem sido apreciados todos os argumentos apresentados com relação a essas matérias.

Vê a contradição na apreciação sobre decadência realizada no acórdão, pois este concluiu pela contagem do prazo decadencial pelas disposições do inciso I do art. 173 do CTN, considerando inaplicável o critério do § 4º do art. 150 do mesmo Código mesmo em face de pagamentos relativos a outras rubricas que não as lançadas.

Finaliza pleiteando que sejam conhecidos e providos os embargos para que se reforme a decisão nos pontos apontados e, principalmente, que se reconheça a extinção do direito creditório do período de janeiro a maio de 2006, em face da decadência demonstrada.

O Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara admitiu os embargos, conforme informação às e-fls. 1829 a 1831, em 15/07/2014. Houve análise dos embargos, em 15/06/2016, resultando no acórdão nº 2301-004.740, às e-fls. 1835 a 1839. A relatora do referido acórdão entendeu que os embargos deveriam ser conhecidos apenas em face do erro formal demonstrado e no que concerne às omissões e contradição apontadas, em verdade, essas se referem a inconformidades em relação ao mérito do voto, não cabendo a oposição de embargos.

Em razão disso, foi elaborada a seguinte ementa:

*EMBARGOS. ERRO FORMAL.*

*Cabível os embargos de declaração para corrigir erro formal. Constatado o erro, cabe sua reparação, incluindo na decisão do colegiado, que foi dado provimento ao recurso voluntário também em relação à rubrica 165, a qual não foi citada no Acórdão, apesar de constar no dispositivo.*

Tendo o acórdão a redação que se segue:

*Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer e acolher parcialmente os embargos de declaração opostos, para rerratificar o Acórdão fazendo constar no item III-C "Dar provimento ao recurso na questão da rubrica 165, nos termos do voto do Relator".*

### **Ratificação do recurso especial da Fazenda e razões adicionais**

Cientificada do acórdão de embargos nº 2301-004.740 em 05/07/2016, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em 05/08/2016, ratificou o recurso especial de e-fls. 1678 a 1690 e apresentou razões adicionais em face desse acórdão, às e-fls. 1841 a 1850.

As razões adicionais decorrem da inclusão da rubrica 165 - que trata de indenização paga em face de rescisão contratual - no dispositivo do acórdão embargado, nº 2301-003.209, concedendo provimento ao recurso voluntário também nesse ponto.

Aduz o acórdão paradigma nº 206-00.065, ao tratar da mesma questão jurídica, que há a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas por liberalidade a título de indenização em rescisão contratual, tendo essas nítido caráter remuneratório e não incluídas nas hipóteses legais de isenção previstas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, sendo ainda decorrentes do vínculo laboral entre os empregados e empregador; por tais razões deveriam integrar o salário de contribuição. Com esse entendimento, claramente se estabeleceria a divergência com o recorrido, que afastara a exigência das contribuições sociais para o mesmo caso.

Por fim, requer a Procuradora que seja conhecido e provido o seu recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, no ponto impugnado, restabelecendo-se a rubrica 165 no lançamento, bem como o cálculo da multa na forma em que lançada, reiterando os termos do recurso interposto às fls. 1678/1690.

Esse recurso especial da Fazenda foi apreciado por este Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, em 14/10/2016, já então nos termos do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, no despacho de e-fls. 2027 a 2035, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o recurso especial cumprir os demais requisitos regimentais.

Além disso, para garantia do contraditório e da ampla defesa no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, foi solicitado que se informasse ao sujeito passivo que ele poderia ratificar ou aditar a peça antes apresentada a título de recurso especial às folhas 1.859 a 1.882, em 29/07/2006, antecipadamente à esse despacho.

### **Contrarrazões da contribuinte**

A contribuinte apresentou dois documentos com contrarrazões: (a) o primeiro, ao recurso especial de divergência da Procuradoria de e-fls. 1678 a 1690, em 16/06/2014, às e-fls. 1794 a 1805, antes mesmo da ciência formal (17/06/2014, e-fl. 1746) desse recurso e do acórdão nº 2301-003.209; e (b) o segundo, ao recurso de divergência com razões adicionais de e-fls. 1841 a 1850, em 08/05/2017, às e-fls. 2207 a 2233, do qual teve ciência (Comunicação nº 203/2017, à e-fl. 2037) em 24/04/2017 conforme termo à e-fl. 2040.

Integrando-se os dois documentos com as contrarrazões, a contribuinte abordou quatro tópicos:

i) multa moratória, que punia determinado fato antes da alteração trazida pela MP nº 449/2008, só pode ter aplicação de retroatividade benigna nos moldes previstos na redação do artigo 35 decorrente dessa MP, limitando-a a 20%;

ii) não se poderia comparar a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8212/1991, com a redação trazida pela MP nº 449/2008 com a soma das multas previstas nos arts. 32 e 35 da mesma Lei, porque as informações que resultam nas multas dos lançamentos em litígio tratam apenas de obrigações principais, não se comunicando com as de obrigações acessórias.

iii) preclusão consumativa com relação a matéria associada à rubrica 165 que integrava o lançamento, haja vista que o acórdão nº 2301-004.740 desse assunto não tratava, mas apenas de erro no descritivo do dispositivo do acórdão recorrido, mantendo-se hígido quanto ao restante do que fora decidido no acórdão 2301-003.209, tanto que esse assunto não fazia parte nem mesmo dos embargos interpostos.

iv) o pagamento associado à rubrica 165, tem natureza indenizatória, pois não se destina a retribuir o trabalho prestado, e foi paga em única parcela, sendo ganho eventual (imprevisível e não repetida) na rescisão contratual, encontrando-se em campo de não incidência da contribuição previdenciária.

Finaliza por requerer que não sejam providos o recursos especiais da Fazenda e mantido incólume o acórdão *a quo*.

#### **RE da contribuinte**

A contribuinte foi comunicada (e-fl. 2037) do despacho de admissibilidade de e-fls. 2027 a 2035, em 24/04/2017 (e-fl. 2040), e interpôs recurso especial de divergência em 08/05/2017, às e-fls. 2043 a 2067.

A matéria cuja divergência invoca é a decadência parcial do crédito tributário, tendo em vista a aplicação do critério de decadência posto no § 4º do art. 150 do CTN. A utilização deste critério implicaria a decadência do direito de o Fisco exigir os créditos relativos às competências de 01/2006 a 06/2006, uma vez que os autos de infração foram lavrados em 29/06/2011 e haveria ocorrido pagamentos antecipados relativos às contribuições previdenciárias e de terceiros, pertinentes a estas competências.

O acórdão recorrido só aceita que seja aplicado o critério do § 4º do art. 150 do CTN para fatos geradores já reconhecidos pelo contribuinte e que tivessem pagamento parcial, as rubricas não reconhecidas e então lançadas estariam fora desse critério. Contudo, os acórdãos paradigmas nº 9202-003.196 e 2203-003.378, tomando por base a Súmula CARF nº 99, afirmam que devam ser considerados pagamentos parciais quaisquer que tenham sido realizados em relação à remuneração paga aos segurados, independentemente de alguma das rubricas não ter sido considerada na base de cálculo da remuneração.

Finaliza por requerer o conhecimento e o provimento do seu recurso especial de divergência para que se reforme o acórdão nº 2301-003.209 e por isso que se cancelem os autos de infração do presente processo.

No despacho de e-fls. 2371 a 2377, em 01/09/2017, este Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento entendeu por dar seguimento ao recurso especial da contribuinte para que se rediscuta a matéria relativa decadência.

### **Contrarrrazões da Fazenda**

Cientificada do despacho de admissibilidade de recurso especial de divergência da contribuinte em 08/09/25017 (e-fl. 2378), a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou contrarrrazões ao recurso em 15/09/2017, às e-fls. 2379 a 2385.

Em seu arrazoado, a Procuradora inicia por afirmar que o item 11.0 do Relatório Fiscal informa que houve representação fiscal para fins penais pela verificação, em tese, da tipificação penal de sonegação de contribuição previdenciária e contribuição de outras entidades e fundos.

Após dissertar sobre a ação dolosa, conclui que a contribuinte realizou conduta com consciência e vontade, dirigidas a determinada finalidade, caracterizando atividade ilícita e por isso sujeita à representação para fins penais. Por essa razão, haveria a ressalva do § 4º do art. 150 do CTN, que afasta sua incidência para casos de fraude, dolo ou simulação, com incidência do art. 173, inc. I, do mesmo Código. Por essa razão, não se deveria considerar decaídos os períodos para os quais a contribuinte esgrimiou seu recurso especial, não merecendo o acórdão ser reformado nesse ponto.

Ao final, requerer seja negado provimento ao recurso especial de divergência interposto pela contribuinte.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Os recursos especiais da Procuradoria da Fazenda Nacional e da contribuinte são tempestivos, cumprem os requisitos regimentais e, por isso, deles conheço.

#### **RE da Fazenda**

Os recursos da Procuradoria da Fazenda Nacional admitidos tratam essencialmente de duas matérias dos lançamentos: (a) critério de aplicação de retroatividade benigna às multas e (b) natureza indenizatória de verbas rescisórias.

#### **(a) Multa, retroatividade benigna.**

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

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

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

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

*AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.*

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.*

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

*Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*

*Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – 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, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

*Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*

*“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*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 “*

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

*No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

*Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*

*• Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*

*• Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

*Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.*

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

*Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009*

*Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

*§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.*

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou*

*II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.*

*§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora*

*fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

*Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

*Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*

*Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Em face ao exposto, há que se aplicar a retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda no que respeita às multas, para reformar o acórdão *a quo*, retomando o critério utilizado no auto de infração.

## **(b) Natureza indenizatória de verbas rescisórias**

### **Preliminar**

Nessa seara, se trata exclusivamente do recurso especial da Procuradoria relativamente à tributação que incidiria sobre a rubrica 165 - Indenização Estabilidade.

Como preliminar à discussão de mérito, há que observar a argumentação da contribuinte em suas contrarrazões, que afirma ser precluso o recurso da Fazenda no tocante à essa matéria, haja vista que a Procuradora só o após os embargos de declaração, embora já constasse na ementa e voto do acordo à época da interposição do recurso especial de divergência apresentado em 29/04/2013. Ou seja, se havia divergência sobre essa matéria, já deveria ter sido arguida anteriormente.

Entendo que a razão não assiste à contribuinte nesse ponto. Ocorre que, de acordo com o *caput* do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, idêntico àquele do vigente quando da interposição do primeiro recurso especial da Fazenda, cabem embargos **contra decisão** que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. Ambas as redações decorrem do disposto no inc. II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27/05/2009.

O dispositivo do acórdão é a decisão, definindo a coisa julgada e a possibilidade da sua execução e ele se estabeleceu, em relação ao ponto aqui em litígio, no acórdão nº 2301-003.209, de 21/11/2012, com a seguinte redação:

*(...) III) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em dar provimento ao recurso, na questão das rubricas 161 e 391, nos termos do voto do Relator; c) em dar provimento ao recurso, na questão das rubricas 161 e 391, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa acompanhou a votação por suas conclusões;(...)*

Ainda que o relator tenha afirmado em seu voto que *as Rubricas 161, 391 e 165 devem ser excluídas do lançamento* (e-fl. 1665), é de se destacar que essa afirmação e os argumentos que lhe dão supedâneo não fariam coisa julgada judicialmente, assim como administrativamente. Tal entendimento decorre do entendimento extraído do art. 504 da Lei nº 13.105 de 16/03/2015, que dispõe:

*Art. 504. Não fazem coisa julgada:*

*I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;*

*II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.*

Logo, a Procuradoria da Fazenda Nacional não poderia apresentar recurso sobre matéria que não constava em dispositivo contrário ao seu interesse, haja vista que a execução daquele dispositivo do acórdão pela delegacia competente não prejudicaria seu entendimento, uma vez que não alterava o lançamento em relação a rubrica 165. Mais do que

isso, formalmente, se a Procuradora interpusse recurso especial com relação a essa matéria, careceria de interesse processual para tanto, devendo tal recurso não ser conhecido, caberia tão somente embargos de declaração; isso quem fez foi a contribuinte.

A situação se modificou com o acórdão de embargos nº 2301-004.740 em 05/07/2016, no qual foi expressamente modificado o dispositivo do acórdão anterior para afastar a tributação da rubrica 165. Por essa razão, a partir de então criou-se a condição que deu amparo à interposição pela Fazenda de recurso especial de divergência no tocante a esse ponto.

Pelas razões expostas, entendo que não há preclusão no tocante à interposição de recurso especial sobre essa matéria e por isso deve ela ser conhecida e apreciada.

### **Mérito**

No relatório fiscal, às e-fls. 1155 e 1156, o fiscal autuante afirma que a rubrica em discussão tem natureza indenizatória, porém, afirma que tal verba não está enquadrada em qualquer hipótese de exclusão expressamente prevista na normatização previdenciária, não podendo estas serem apenas fixadas com base em acordo ou convenção coletivos. Outrossim, apesar de essas verbas serem designadas como abono pré aposentadoria, não seriam eventuais e desvinculadas do salário uma vez que são calculadas sobre o salário mensal recebido pelo empregado no mês da demissão.

Ao tratar da inconformidade da contribuinte quanto a esse tópico, a 14ª Turma da DRJ/SP1, interpretando a cláusula dos acordos que definiram o abono de pré-aposentadoria, considerou que os valores recebidos a esse título decorriam do contrato de trabalho e correspondem ao salário do período que antecedem à aposentadoria do empregado (no máximo 12 meses ) nos casos em que, por conveniência do empregador, o contrato de trabalho foi extinto, sendo passíveis de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 28, I da Lei 8.212/1991.

O acórdão *a quo*, por sua vez, revela o entendimento de que as indenizações pagas por liberalidade do empregador, no momento da rescisão contratual, não tem natureza de gratificação ajustada, ainda que tal pagamento decorra da relação contratual trabalhista estabelecida, em sintonia com jurisprudência do TST. Além disso, a rubrica em questão também não apresenta características de ganho habitual sob a forma de utilidades ou adiantamento decorrente de reajuste salarial. Com isso, ficaria afastada a hipótese de incidência do inc. I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Ainda que se entendesse possível albergar a rubrica 165 na hipótese de incidência citada, estaria ela isenta por se enquadrar no item 7 da alínea e) do § 9º do mesmo artigo, por se tratar de importância recebida a título de ganho eventual, com a interpretação desse termo guiada pelo art. 3º da CLT, no sentido oposto ao de habitual ou contínuo.

Apesar de a DRJ/SP1 não ter encampado tal entendimento, a decisão recorrida entendeu que tal rubrica seja de natureza indenizatória, já que nem mesmo o fiscal autuante teria negado tal fato. Nesse sentido, a recorrida alega que a Procuradora no recurso especial de divergência afirma, no primeiro parágrafo da e-fl. 1848, que se está tratando de indenização paga por liberalidade em rescisão contratual, entendendo, contudo, ser essa uma vantagem econômica que acresce ao patrimônio do trabalhador e por isso dentro do campo da remuneração.

A contribuinte em suas contrarrazões, justamente pleiteando a natureza indenizatória dos pagamentos, por não se tratar nem mesmo de gratificações ajustadas, afirma

que não cumprem a característica remuneratória pois assim não se destinam à retribuição do trabalho prestado.

De outra banda, tanto a Procuradoria da Fazenda como a contribuinte também discutem se as verbas da mesma rubrica estariam ou não incluídas na isenção prevista no item 7 da alínea e) do § 9º da Lei nº 8.212/1991. A contribuinte afirma que sim, pois a referida indenização seria um ganho eventual, enquanto a Procuradora, com fulcro no art. 214 do Decreto nº 3.048/ de 06/05/1999 - RPS, afirma que tais ganhos devam ser previstos em lei, o que incorre no caso concreto.

Em resumo há dois pontos opostos a sustentar a divergência: a) indenização ser ou não matéria tributável e b) a eventualidade dos ganhos tem de decorrer ou não de lei.

Me alinho com o entendimento expresso no acórdão paradigma de nº 206-00.065, então vejamos:

a) a classificação da verba como indenização não impediria sua tributação

Conforme expresso no paradigma, entendo haver suficiente autonomia do Direito Previdenciário em face do Direito Trabalhista para que se possa considerar tributável um pagamento de verba prevista como indenizatória, em face de sua origem e vinculação única e exclusiva com a relação contratual trabalhista e deste pagamento advir vantagem econômica ao empregado. Nesse sentido, tomo emprestado o argumento da relatora do paradigma quando afirma, à e-fl. 1855:

*O fato de o pagamento das verbas em discussão estar previsto nos Acordos Coletivos de Trabalho não altera sua natureza. Os efeitos indenizatórios pactuados em acordos coletivos somente repercutem na esfera da relação de emprego, não atingindo terceiros estranhos à relação laboral, entre os quais, a Previdência Social. Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editora Juruá, p 55 e" 56): "Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização." (grifei). Assim, os acordos coletivos não têm a força de alterar disposições legais, em especial, as inseridas na Lei nº8.212/91.*

Por essa razão, a discutida indenização se incluiria no campo de incidência da contribuição social.

b) eventualidade dos ganhos sem estipulação legal

Mesmo sem se referir ao Decreto nº 3.048/1999, a relatora do paradigma afirma que as verbas em discussão não estariam incluídas nas hipóteses de isenção, pois é necessário que haja uma lei que desvincule expressamente os ganhos habituais. Como bem

lembrou a Procuradora em seu recurso especial, o § 9 do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 há que ser interpretado de forma literal, por tratar de isenção, o que reduz a base de incidência do tributo.

Assim, interprete-se o ganho eventual como aquele que é incerto, fortuito, imprevisível, ou simplesmente como aquele não ocorre de forma habitual ou repetida (posicionamento do acórdão recorrido), de qualquer sorte lhe faltaria ser definido por força de lei e por isso não poderia ser afastado da tributação pela contribuição previdenciária.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a tributação da rubrica 165, nos moldes do auto de infração.

### **RE da contribuinte**

A contribuinte invoca a aplicação da Súmula CARF nº 99, em face da existência de pagamentos relativos aos fatos geradores lançados. A Fazenda, por sua vez, alega que não se aplicaria o entendimento da Súmula em razão da ressalva final do § 4º do art. 150 do CTN quando da ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte da contribuinte.

Essa ressalva seria visível a partir do relatório da fiscalização que indica haver representação para fins penais contra a autuada. Tal informação daria indícios de que a contribuinte teria sonegado contribuição previdenciária, conforme o teor do art. 337-A do Código Penal.

Nesse ponto diverjo do entendimento da Procuradora. Ela alega a existência de indícios de sonegação previdenciária em razão da representação, não fala em fraude ou simulação. Mas há indícios contrários à existência de dolo dentro do próprio auto de infração. Ocorre que se há ação ou omissão dolosa visando a pagar menos tributos, deveria ser aplicada multa duplicada à contribuinte, em face do § 1º do art. 44 da Lei 9.430 de 27/12/1996<sup>1</sup>; isso não ocorreu. O referido parágrafo invoca para sua aplicação as situações de sonegação, fraude e conluio, conforme definido nos arts. 71, 72 e 73<sup>2</sup> do Decreto nº 4.502/1964, os quais impõem a existência de dolo nas suas tipificações.

---

<sup>1</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

<sup>2</sup> Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

No mesmo relatório fiscal, à e-fl. 1230, a apuração da multa pelo critério de retroatividade benigna adotado aponta que a multa pelo critério posterior à edição da MP nº 449/2008 foi de 75%, multa de ofício sem a duplicação prevista para os casos de sonegação. Se a multa para comparação utilizada fosse de 150% o lançamento da multa menos severa para o período de janeiro a maio de 2006 seria o da legislação anterior e não da atual como efetuado.

A contradição entre a representação e o lançamento leva à dúvida e esta milita a favor do réu em matéria penal.

Dessarte, entendo que no caso presente a representação para fins penais, por si só não permite concluir pela existência do dolo seja para sonegação, seja para fraude, relativamente ao lançamento por homologação, não podendo ser oposta a ressalva posta no § 4º do art. 150 do CTN.

Assim, tendo em vista a existência de pagamentos de contribuições sociais em face das cópias de GPS, às e-fls. 230 a 261, abrangendo todas as competências dos autos de infração, é de se aplicar a Súmula CRAF nº 99 que dispõe:

*Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Pelas razões supra, conheço do recurso especial de divergência da contribuinte, para reformar o acórdão *a quo* no que toca à decadência dos tributos apurados para as competências de janeiro a junho de 2006, excluindo-os do crédito tributário lançado.

### CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer de todos os recursos especiais de divergência apresentados para:

a) dar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional no que respeita às multas, que devem ser apuradas em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009, e às verbas pagas a como rubrica 165 - Indenização estabilidade, que devem ser tributadas, reformando o acórdão *a quo*, para restabelecer os créditos apurados nos moldes do auto de infração;

b) dar provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte, quanto à decadência da exigência dos tributos nas competências de 01/2006 a 06/2006, reconhecida com base no § 4º do art. 150 do CTN, afastando os créditos lançados nos autos de infração para essas competências.

---

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos