



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.720384/2011-07  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.570 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 19 de dezembro de 2022  
**Recorrentes** BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.  
FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2003 a 30/06/2005

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). NATUREZA SALARIAL. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.**

Não há que se falar em natureza salarial do Bônus de Contratação quando não são trazidos aos autos elementos de convicção acerca do vínculo do pagamento da verba em razão da contraprestação pelo trabalho.

**VALORES PAGOS EM DECORRÊNCIA DE ATINGIMENTO DE METAS AJUSTADAS. NATUREZA CONTRAPRESTACIONAL. VERBAS REMUNERATÓRIAS. INCIDÊNCIA.**

Há incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos em decorrência de atingimento de metas em campanha de incentivo. Ao se vincular tal ganho ao alcance de objetivo decorrente do empenho do segurado empregado, determina-se a natureza contraprestacional da verba paga. Verbas remuneratórias contém tal característica.

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTONOMIA.**

As obrigações acessórias ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, sendo possível a manutenção do lançamento mesmo nos casos em que a obrigação principal foi atingida pela decadência.

É pacífico o entendimento de que descumprimento de obrigação acessória leva ao lançamento de ofício da penalidade razão pela qual a decadência, neste caso, se dá pela aplicação do art. 173, I do CTN.

**RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.**

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.**

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº

11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Afasta-se a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte.

O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, i) em dar-lhe provimento para excluir da tributação os valores pagos a título de luvas, vencidos os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Mário Pereira de Pinho Filho e Sonia de Queiroz Accioly, que lhe negaram provimento; ii) em negar-lhe provimento em relação verbas pagas em virtude das Campanhas "Olho Vivo" e "Segura Ele, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora) e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausentes o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly, e a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

## **Relatório**

Trata-se de lançamento para exigência de Contribuições Previdências incidentes sobre valores pagos pela Contribuinte aos segurados empregados e contribuintes individuais,

classificados pela fiscalização como remuneração indireta. Exigem-se ainda multas pelo descumprimento de obrigações acessórias. As infrações foram assim delimitadas pela Delegacia de Julgamento:

- (1) **AI DEBCAD n.º 37.314.7511**, no montante de R\$ 29.191.027,54 (vinte e nove milhões, cento e noventa e um mil e vinte e sete reais e cinquenta e quatro centavos), consolidado em 31/03/2011, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I, II e III, e parágrafo 1º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências e 01/2006 a 12/2006;
- (2) **AI DEBCAD n.º 37.320.5775**, no montante de R\$ 1.631.737,31 (um milhão, seiscentos e trinta e um mil e setecentos e trinta e sete reais e trinta e um centavos), consolidado em 31/03/2011, referente a contribuições destinadas a terceiros –Salário-Educação e Incra – incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2006 a 12/2006;
- (3) **AI DEBCAD n.º 37.314.7422**, com código de fundamento legal 68, e multa no valor originário de R\$ 731.313,60 (setecentos e trinta e um mil e trezentos e treze reais e sessenta centavos), por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, referente ao CNPJ 90.400.888/000142;
- (4) **AI DEBCAD n.º 37.314.7430**, com código de fundamento legal 68, e multa no valor originário de R\$ 1.462.627,20 (um milhão, quatrocentos e sessenta e dois mil e seiscentos e vinte e sete reais e vinte centavos), por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, referente aos incorporados;
- (5) **AI DEBCAD n.º 37.314.7449**, com código de fundamento legal 30, e multa no valor originário de R\$ 152.355,73 (cento e cinquenta e dois mil e trezentos e cinquenta e cinco reais e setenta e três centavos), por infração ao disposto no artigo 32, inciso I da Lei n.º 8.212/91, e no artigo 225, inciso I e parágrafo 9º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, referente ao CNPJ 90.400.888/000142;
- (6) **AI DEBCAD n.º 37.314.7457**, com código de fundamento legal 30, e multa no valor originário de R\$ 152.355,73 (cento e cinquenta e dois mil e trezentos e cinquenta e cinco reais e setenta e três centavos), por infração ao disposto no artigo 32, inciso I da Lei n.º 8.212/91, e no artigo 225, inciso I e parágrafo 9º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, referente aos incorporados;
- (7) **AI DEBCAD n.º 37.314.7465**, com código de fundamento legal 35, e multa no valor originário de R\$ 152.355,73 (cento e cinquenta e dois mil e trezentos e cinquenta e cinco reais e setenta e três centavos), por infração ao disposto no artigo 32, inciso III e parágrafo 11 da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, e no artigo 225, inciso III do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

...

• no item **“3.1. Benefícios Concedidos”**: que o grupo SANTANDER concede a diversos empregados, de determinadas funções, benefícios, na maioria utilizando-se de planos de previdência, sem inclusão dos mesmos na folha de pagamento e sem tributação para a previdência social, a saber: 3.1.1) Plano de previdência a título de benefício luvas; 3.1.2) Plano de previdência BANESPREV II, que não prevê benefício de aposentadoria; 3.1.3) Prêmios pagos em retribuição a diversas campanhas promocionais, entre elas “OLHO VIVO” e “SEGURA ELE”; 3.1.4) Plano de previdência a título de benefício autos; e, 3.1.5) Indenização adicional CCT FENABAN;

• no item **“3.2 — Da Remuneração a Contribuintes Individuais”**: I) que o contribuinte, em atendimento a diversas intimações, apresentou diversos arquivos digitais com informações referentes à folha de pagamento no formato estipulado no Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD; II) que, entretanto, em nenhum dos arquivos gerados, foram disponibilizadas as informações referentes aos contribuintes individuais que prestaram serviços às empresas do grupo SANTANDER; III) que, intimado a esclarecer as divergências entre os valores declarados na DIRF em relação aos valores declarados na GFIP, como remuneração a contribuintes individuais, o SANTANDER não conseguiu atender às intimações;

...

• que os **benefícios concedidos aos empregados** têm nítida natureza salarial, devendo esses valores integrar o salário para todos os efeitos legais;

• que a verba **previdência complementar luvas**, segundo informações do SANTANDER, representa um benefício a empregado contratado pelo banco, portanto equiparada às "luvas" do atleta profissional, sobre a qual incidem as contribuições para a previdência social, estando diretamente relacionada com o trabalho desenvolvido ou a desenvolver pelo empregado;

• que a verba **previdência complementar autos** representa um benefício a empregado relacionado a automóveis, não é extensiva a todos os empregados e não foram apresentados os seus beneficiários;

• que os **prêmios** estão relacionados a diversas campanhas promocionais, sendo que: em algumas, existe a premiação a clientes e empregados; o SANTANDER, para algumas dessas campanhas, forneceu a relação dos vencedores, não constando, nestas, porém, o valor recebido pelos mesmos, de modo que não foram identificados corretamente tais pagamentos;

• que o **plano BANESPREV II** não é extensivo a todos os empregados, não tem a participação dos empregados e não fornece o principal benefício previsto na legislação para que seja considerado um plano de previdência privada, qual seja, aposentadoria;

• que a **indenização adicional CCT – FENABAN** é adicional às obrigadas pelas empresas e não consta na Convenção Coletiva, não lhe garantindo isenção;

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao Recurso Voluntário. O **acórdão 2401-004.194**:

- 1) **Manteve a decisão da DRJ** quanto a exclusão da tributação sobre Plano de Previdência Complementar BANESPREV II.
- 2) **Decadência**: cancelou as exigências das obrigações principais (Debcad 37.314.7511-2 e 37.320.577-5) relativas às competências de janeiro e fevereiro de 2006 pela aplicação do art. 150, §4º do CTN. E afastou a

decadência para os demais lançamento de obrigações acessórias pelo art. 173, I do CTN.

- 3) **“Luvas”**: manteve a tributação sob o argumento de ser antecipação do salário, motivado pelos serviços que o trabalhador irá prestar a empresa, sendo que o pagamento eventual não pode ser considerado como elemento para afastar a incidência. Tem nítido caráter de remuneração, não é uma indenização pois empregado opta por mudar de emprego e não existe dano a ser reparado.
- 4) **Campanhas “Olho Vivo” e “Segura Ele”**: manteve a tributação. São prêmios pagos aos empregados em razão do atingimento de metas previamente estipuladas. A habitualidade não é condição para a subsunção de uma rubrica remuneratória ao conceito jurídico de Salário de Contribuição.
- 5) **Previdência Complementar Autos**: manteve a tributação, pois não é programa de previdência complementar, aberto ou fechado, e que esteja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes. Na verdade é verba representativa de um benefício concedido a seus empregados relacionado a automóveis, não extensivo a todos os empregados. Não há nos autos provas de ser de fato um plano de previdência complementar. (Não é feita qualquer consideração sobre o caráter eventual da verba).
- 6) **Indenização FENABAN**: manteve a tributação. Não se trata de indenização, na verdade é verba remuneratória traduzida na política salarial da empresa, que concede ao empregado admitido até 22.11.2000 a faculdade de optar por receber: a) um valor fixo de R\$ 1.100,00 para não ter agregados novos adicionais a partir da data da opção, ou, alternativamente, b) nada receber em dinheiro naquela ocasião, mas continuar mantendo o direito a novos adicionais em suas datas de aniversário de tempo de serviço. É uma antecipação dos futuros adicionais que o empregado terá direito. É verba paga de forma habitual, previstas nas convenções de 2001 até 2014, pelo menos. Foi verba paga também aos empregados demitidos.
- 7) **Manteve a tributação das multas** por descumprimento de obrigações acessórias, determinando o recálculo dos valores dos AI 68 (37.314.742-2 e 37.314.743-0) segundo o art. 32-A, se mais benéfico.
- 8) Excluiu do lançamento as multas por obrigação acessória imputadas à sucessora em decorrência de infrações cometidas pelas sucedidas até a competência da incorporação, por terem sido lançadas posteriormente à sucessão, recalculando-se, portanto, a penalidade do AI n.º 37.314.743-0. (voto vencedor)
- 9) Manteve a incidência dos juros de mora da sobre a multa de ofícios.

Intimadas as partes apresentaram recursos.

Com base no acórdão paradigma 9202-02.086, **a Fazenda Nacional devolve para este Colegiado a discussão acerca do critério de aplicação do princípio da retroatividade benigna** previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Defende a Recorrente 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, **esta 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.8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

**O contribuinte** apresentou embargos de declaração os quais foram rejeitados nos termos do despacho de fls. 3409/3417. Em tempo, **foi interposto recurso especial admitido**, nos termos do despacho de fls. 4093/4127 e 4198/4207, **apenas parcialmente** em relação às seguintes matérias:

- 1) Não incidência de contribuição sobre a verba paga sem habitualidade: paradigmas 2301-3.381 e 2403-02.244.
- 2) Não incidência de contribuições previdenciárias sobre "Benefício Luvas": paradigmas 2301-003.775 e 2301-003.776, pois essas não possuem natureza remuneratória.
- 3) Insubsistência de AIOA decorrente de multa por falta de entrega de GFIP diante do cancelamento, por decadência, da obrigação principal a que se vincula: paradigmas 9202-003.316 e 2403-002.327

Contrarrazões da União pelo não provimento do Recurso.

Há também Contrarrazões do contribuinte que em preliminar defende a necessária concessão da anistia prevista no art. 49 da Lei nº 13.097/15 e o não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional em relação ao período do lançamento sobre o qual se operou a decadência (01 e 02/2006): não há com se operar a comparação das multas na forma como pleiteado quando não existe lançamento de obrigação principal. No mérito requer o seu não provimento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

### **Do conhecimento do pedido de aplicação do art. 49 da Lei nº 13.097/2015 suscitado em sede de contrarrazões:**

Antes de iniciarmos a análise do recurso interposto pelas partes, se faz necessária a manifestação quanto ao conhecimento do pedido do contribuinte para aplicação da anistia trazida pelo art. 49 da Lei nº 13.097/2015. Argumenta o contribuinte que se trata de fato superveniente que cujas implicações, por serem mais benéficas, devem ser consideradas por este Colegiado.

Citado dispositivo legal possui a seguinte redação:

Art. 49. Ficam anistiadas as multas previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lançadas até a publicação desta Lei, desde que a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, tenha sido apresentada até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega.

Observamos que se trata de regra de anistia condicionada ao cumprimento de dois requisitos: ter sido a multa lançada até a publicação da lei e ainda que a irregularidade quanto à declaração tenha sido sanada até o mês subsequente a data prevista para a sua entrega. Temos assim um direito assegurado em lei e oponível à administração pública, ou seja, comprovando o contribuinte o cumprimento dos requisitos a multa deve ser relevada.

Ocorre que não é este órgão julgador a autoridade competente para avaliar o cumprimento dos requisitos, primeiro porque é a Receita Federal o órgão que tem acesso às informações acessórias produzidas e enviadas pelos contribuintes e segundo porque nem mesmo foram apresentadas pela recorrida provas que demonstram o cumprimento das condições.

Assim, no caso concreto, deixo de conhecer do pedido formulado pela recorrente em sede de contrarrazões. O pedido pode ser apresentado oportunamente à autoridade administrativa competente e não depende de qualquer reconhecimento ou juízo de valor deste colegiado, pois se trata de direito previsto em lei e assegurado a qualquer contribuinte que comprovar o cumprimento dos requisitos fixados.

### **Do Recurso do Contribuinte:**

Considerando a relação de causa e efeito, inicio o julgamento pelo recurso do Contribuinte.

### **Delimitação da lide**

O recurso preenche os pressupostos legais e deve ser conhecido, **entretanto é necessário delimitarmos as matérias ainda em litígio.**

Como exposto no relatório o recurso foi conhecido em relação a três matérias:

- 1) Ausência de caráter remuneratório das luvas,
- 2) Não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas sem habitualidade, verbas eventuais, e
- 3) Necessário cancelamento das multas acessórias correlatas de obrigações principais extintas pela decadência.

A divergência do item 2 (verba eventual) pode servir como fundamento para reforma do acórdão em relação aos pagamentos realizados a título de **i) luvas e ii) Campanhas “Olho Vivo” e “Segura Ele”**.

Com relação às verbas **Previdência Complementar Autos e Indenização FENABAN**, entende esta Relatora pelo o trânsito em julgado da decisão recorrida, seja porque o exame de admissibilidade e Despacho em Agravo não conheceram do recurso do Contribuinte quanto a essas divergências, seja pelo fato do recurso válido – divergência de ser a verba eventual – não abranger esses pagamentos.

No caso da **Previdência Complementar Autos** o acórdão recorrido manteve o lançamento em razão de o Contribuinte não ter comprovado que tais verbas caracterizariam efetivamente um plano de previdência. Além de não serem extensíveis a todos, pelos elementos analisados, conclui-se tratar de benefício relacionado a automóveis pagos em circunstâncias desconhecidas, o Contribuinte se limitou a realizar defesa genérica, sem a apresentação dos contratos que teriam motivado o pagamento. Nestas condições não há qualquer abordagem do Colegiado acerca da possibilidade deste pagamento ser ou não um “ganho eventual”, até porque o lançamento foi feito com base nos registros contábeis da conta “DESP PESS-PREV COMPLEMENTAR-AUTOS”, inexistindo a individualização dos beneficiários (fls. 05 do Relatório Fiscal).

Assim, pela temática “habitualidade” não ter sido enfrentada pelo Colegiado recorrido em relação a este pagamento, entendo que o recurso da forma como conhecido não abrange essa rubrica.

De forma semelhante, não há recurso admitido quanto a manutenção da exigência sobre os pagamentos relativos à **Indenização FENABAN**, sendo que sobre essa verba a divergência relativa à “eventualidade” também não pode produzir qualquer efeito. E aqui essa conclusão é ainda mais notória, afinal o próprio acórdão recorrido, além de entender pela natureza remuneratória da verba é expresso ao dizer que também se tratava de verba paga de forma habitual, pelo menos, ao longo dos anos de 2001 a 2014 e contra essa conclusão não foi interposto recurso.

Assim, feita a delimitação da matéria recursal, passo ao mérito.

#### Da natureza do *Hiring Bônus* (luvas):

Conforme exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte cujo objeto envolve o debate acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de bônus de contratação. O acórdão recorrido assim se manifestou sobre o tema:

A rubrica ora em apreciação, batizada pelo Autuado pelo singelo nome de “*Benefício Luvas*”, possui a mesma natureza jurídica da verba conhecida internacionalmente pelo nome “*hiring bonus*”, ou mesmo “*signon bonus*”, a qual se configura como prática corporativa consistente no oferecimento de verba de atração de empregados de alto escalão, em regra, executivos.

...

No caso em apreço, o Benefício Luvas, nas palavras da própria Autuada, “*é um pagamento realizado pela Recorrente aos seus funcionários recém contratados. Trata-se de uma soma em dinheiro que a empresa oferece, como atrativo à contratação de profissionais com o perfil altamente especializado. E pago, portanto, somente no momento da admissão do funcionário*”.



Trata-se a toda vista de uma antecipação de salário, motivado, obviamente, pelos serviços que o trabalhador irá prestar à empresa.

Não resta dúvida de que tal rubrica é paga exclusivamente em razão do trabalho e não para o trabalho, figurando, portanto, como parcela integrante do conceito jurídico de Salário de Contribuição.

Em que pese o entendimento exposto pelo Colegiado recorrido, discordo de suas conclusões acerca do *hiring bonus*: não há contraprestação em um cenário onde o empregado se quer começou a realizar suas funções e tal condição serve para afastar essa verba do campo de incidência das contribuições previdenciárias, nos exatos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91:

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

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

O conhecido bônus de contratação é definido pelos especialistas em recursos humanos como uma ferramenta de atração de talentos ofertada quando da celebração do contrato de trabalho e a qual visa dar mais segurança ao novo executivo que está sendo contratado, minimizando alguma perda que esse profissional venha a ter ao trocar de empregador.

O instrumento é então pactuado antes mesmo do início da relação de emprego, e tem como propósito exclusivo aumentar a motivação do empregado a aceitar a nova oferta de trabalho, trata-se de pagamento não relacionado com qualquer trabalho efetivamente realizado. A empresa tem apenas a expectativa (futura) de que o profissional lhe será útil em razão do seu conhecimento, mas o pagamento da verba além de não assegurar que a atuação irá atender aos anseios da nova empresa, não está atrelado a qualquer metas ou comportamento do novo empregado.

Neste mesmo sentido foi o voto da Conselheira Ana Paula Fernandes no **acórdão 9202-008.044**, o qual adoto como argumento de reforço:

A meu ver esta questão não gera dúvidas quanto a não aplicabilidade de contribuição previdenciária pela expressa não ocorrência do fato gerador do tributo em questão: ser recebida como contraprestação do exercício da atividade laboral.

Observe-se que o pagamento em questão (bônus de contratação também chamado *hiring bonus*), ocorre antes da relação de emprego ser instaurada. Se ocorre antes, logo não representa a contraprestação de um trabalho realizado pelo empregado, pois este ainda nem é empregado da empresa.

A própria Consolidação das Leis do Trabalho – CLT não trata desse instituto, por não a considerar sob a rubrica de remuneração advinda do exercício de trabalho, em que pese o TST ter disciplinado o alcance e a natureza da verba foi claro ao limitar seus reflexos. Cabendo salientar que nem toda verba paga em razão do contrato de trabalho é fato gerador de contribuição previdenciária, todavia para resolução desta questão não se faz necessário entrar neste mérito.

Para a doutrina dominante o bônus de contratação é a indenização oferecida pela empresa a um empregado que ela tenha interesse de contratar, pelo abandono que este empregado teria de expectativa de ganhos na atividade anterior. Representa um convite de risco com prévia indenização para que este empregado aceite a contratação já previamente indenizado, justamente em razão do aceite desse “risco”, de largar algo estável e certo, ou até mesmo sua autonomia por algo novo (relação de emprego).

Observe-se que a base de cálculo da Contribuição Previdenciária está amplamente prevista e debatida no texto da lei, artigo 195, I, da CF, a qual não comporta ilações, quanto menos alargamento forçado. Sendo cabível a incidência de Contribuição Previdenciária, portanto, exclusivamente, para rendimentos advindos do exercício do trabalho de natureza eminentemente remuneratória.

É claro que isso não abre a possibilidade de que qualquer pagamento prévio ao contrato de trabalho seja enquadrado como bônus de contratação, mas o que se ressalva aqui é que os elementos contrários a este caráter indenizatório da verba devem ser apontados claramente pela fiscalização.

No caso em tela observo que a Fazenda Nacional não logrou êxito em provar o contrário, os rendimentos tributados equivocadamente não são fruto de contratos que os relacionem com contraprestação do exercício de trabalho, nem sequer com o cumprimento de metas advindas da contratação, quanto menos há compensação desta verba com o salário percebido posteriormente após o início da relação de emprego, logo não há que se falar da incidência do tributo.

Assim, afastado a incidência da contribuição previdenciária, pela ausência da natureza remuneratória sobre os valores pagos a título de “luvas”, destacando que o relatório fiscal não traz elementos suficientes para vincular o pagamento realizado como forma de contraprestação por serviços prestados.

#### Do caráter eventual das verbas:

Novamente trazemos para análise o conceito de salário de contribuição do art. 28 da Lei nº 8.212/91 “...a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;”

Também o art. 22 do mesmo diploma legal nos conduz ao conceito de poder ser incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias – no que tange ao segurado empregado – todas as verbas de natureza remuneratória, mesmo em formas de utilidades, pagas habitualmente.

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., a habitualidade está vinculada a repetição no tempo de uma conduta do empregador. A habitualidade do fornecimento deve ser avaliada a partir do fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato

de trabalho, deve estar presente a ideia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. Pela pertinência vale citar (p. 712):

No tocante ao primeiro requisito (habitualidade no fornecimento), a jurisprudência já pacificou que o fornecimento do bem ou serviço tem de se reiterar ao longo do contrato, adquirindo caráter de prestação habitual para que se confira à conduta caráter de pagamento salarial. A efetivação meramente esporádica do fornecimento (isto é, uma concessão meramente eventual) não gera obrigação contratual do empregado).

Habitual no cotidiano trabalhista, corresponde à ideia de repetição uniforme em certo contexto temporal. (...)

O Jurista Alessandro Mendes Cardoso reforça essa ideia (*in*: Estudos de Custeio Previdenciário, Ed. Livraria do Advogado – 2017), deixando claro que pela interpretação conjunta da norma constitucional com as infraconstitucionais o conceito de salário/remuneração é mais amplo, servindo o requisito da habitualidade exatamente para fazer incorporar nos ganhos do empregado as parcelas atípicas e dissimuladas, que têm natureza salarial conforme o próprio Direito do Trabalho.

O mesmo autor faz ainda apontamentos sobre o **princípio da referibilidade** os quais merecem ser destacados (pp. 123/124):

A bem da verdade, nem mesmo o conceito justralhista de salário, como exposto alhures, é restrito ao salário fixo, abarcando todo o complexo salarial, composto pelas parcelas contraprestativas do trabalho, pagas com habitualidade.

O sentido da norma que determina a integração dos ganhos habituais ao salário, portanto, é de abarcar justamente as parcelas atípicas e dissimuladas, que têm natureza salarial conforme o próprio Direito do Trabalho, desde que creditadas em periodicidade frequente.

E são duas as consequências da integração da verba ao salário, nos termos do §4º (atual §11) do art. 201 da Constituição: (i) a primeira é a incidência das Contribuições Previdenciárias; (ii) e a segunda é a repercussão da verba em benefícios previdenciários, isto é o computo da parcela nos proventos de aposentadoria.

A segunda consequência (o cômputo nos proventos de aposentadoria) traduz a aplicação do princípio da referibilidade, que é pressuposto de validade de todas as contribuições especiais. A esse respeito, Andrei Pitten Velloso ensina que contribuições especiais são “tributos devidos em razão de atos praticados pelos contribuintes cuja cobrança gera receita predestinada a financiar atividades estatais ou despesas específicas”, tal qual as Contribuições Previdenciárias. E daí surge nítido o princípio da referibilidade, determinando que haja um liame (relação de pertinência) "entre a finalidade da contribuição e o grupo de sujeitos passivos que devem suportar seu encargo". Isto é, não se pode cobrar algo de um grupo de pessoas que não se beneficiará do que foi pago na exata medida da atuação estatal correspondente, a qual, no caso em estudo, é a outorga de benefícios previdenciários.

Por isso, se a consequência da não integração de determinada verba ao salário do empregado, dada a não habitualidade do pagamento, é a sua não repercussão no cômputo dos benefícios previdenciários, mostra-se patente a impossibilidade de incidir Contribuições Previdenciárias sobre essa verba, sob pena de ofensa ao princípio da referibilidade.

O voto do Ministro Luís Roberto Barroso no RE nº 593.068/SC, proferido em março de 2015, corrobora o exposto:

*20. Veja-se, então, que tanto para o regime geral quanto para o regime próprio, a base de cálculo da contribuição previdenciária é o salário ou a remuneração do empregado ou do servidor, aos quais devem ser incorporados os chamados "ganhos habituais". Tal incorporação se dá tanto para fins de incidência do tributo como para cálculo dos benefícios. A consequência inexorável, portanto, é que o que não constitua ganho incorporável aos proventos da aposentadoria não sofre a incidência da contribuição previdenciária. O tratamento constitucional da questão, portanto, é expresso, sequer demandando integração interpretativa mais complexa.*

Nesta linha, a inovação introduzida pela EC n.º 20/1998 não seria propriamente incluir no âmbito da competência da União os "demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título", uma vez que tais ganhos já se submetiam à tributação quando pagos com habitualidade e, por isso, sofrendo repercussão em proventos de aposentadoria.

A inovação reside apenas na parte final da hodierna redação constitucional, ao se autorizar a incidência das Contribuições Previdenciárias sobre rendimentos do trabalho pagos mesmo sem vínculo empregatício. Isso porque salário, e rendimentos pagos com habitualidade, apenas são pagos ao empregado.

Em conclusão, o requisito da habitualidade (i) decorreria da própria Constituição, como mecanismo para se aferir a existência de salário e da repercussão em benefício previdenciários, a despeito da denominação da rubrica; e (ii) seria desnecessário apenas quanto à remuneração do serviço prestado sem vínculo empregatício.

Neste sentido, aplicando a interpretação acima – a qual é reforçada também pela **regra isentiva do art. 28, §9º, alínea ‘e’, item 7 da Lei n.º 8.212/91** – deve-se afastar a tributação sobre as verbas, ainda que classificadas como remuneratórias, cujo pagamento não preencha a exigência da habitualidade.

Assim, considerando que para as três verbas – **Luvás** e Campanhas **“Olho Vivo”** e **“Segura Ele”** – o acórdão recorrido expressamente atesta o caráter eventual dos pagamentos, deve-se afastar a incidência das contribuições previdenciárias.

#### Da manutenção da multa AIOA em razão da decadência:

A terceira divergência apontada pelo Contribuinte discute a tese de que o lançamento de parte da obrigação acessória deveria seguir o mesmo desfecho dado pelo Colegiado *a quo* aos lançamentos das obrigações principais. Neste cenário, pede-se o cancelamento da multa lançada haja vista estar o débito da obrigação principal extinto pela decadência.

Em que pesem os argumentos da defesa entendo que não merece retoque a decisão recorrida.

O art. 113 do CTN diz que as obrigações acessórias, apesar de em sua maioria estarem relacionadas ao dever de pagar um tributo, dessas são distintas e autônomas:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O entendimento acima é reforçado em razão do Código Tributário Nacional ainda nos trazer, expressamente, regras distintas para os respectivos fatos geradores. Refiro-me aos artigos 114 e 115 com as seguintes redações:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Exemplo disso, e como definido pelo acórdão recorrido, é sedimentado o entendimento de que o prazo decadencial aplicável às obrigações acessórias será sempre aquele previsto no art. 173, I do CTN. Isso porque, independentemente do reconhecimento da decadência, em algum momento a obrigação principal era devida e por não ter sido adimplida gerou o lançamento de ofício, tanto com relação ao tributo quanto pelo respectivo descumprimento do dever instrumental.

Pela pertinência, cito parte do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no acórdão 2401-003.209, que nos traz apontamentos relevantes acerca da finalidade e importância das informações prestadas em GFIP:

Ressalto, que independente da decadência das obrigações principais ter sido decretada a luz do art. 150, §4º, nos autos de obrigação acessória não há como atribuir mesmo raciocínio, tendo em vista serem obrigações distintas, a de recolher a contribuição devida, e a de informar em GFIP fatos geradores de contribuição previdenciária. A informação em GFIP não possui o condão de apenas informar a contribuição devida, mas acima de tudo, informar a remuneração do segurado da previdência social, informação essa que irá subsidiar a concessão de benefícios e o correspondente cálculo do salário de benefício.

Essa mesma autonomia que nos leva a aplicação de regras distintas de decadência entre as obrigações principais e acessórias, também nos impede de acolher a tese do contribuinte de cancelamento da multa em razão da extinção (pela decadência) da obrigação principal.

Assim, mantenho a decisão recorrida quanto a este ponto.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso do Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento parcial para afastar a tributação sobre as verbas pagas a título de **Luvás** e Campanhas “**Olho Vivo**” e “**Segura Ele**”.

### **Do Recurso da Fazenda Nacional:**

#### Do conhecimento

Quanto ao recurso da Fazenda Nacional, a matéria devolvida para apreciação restringe-se ao debate acerca da aplicação da retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

Em sede de contrarrazões defende o Contribuinte que o recurso da Fazenda Nacional não pode ser a conhecido quanto ao período cujo lançamento da obrigação principal tenha sido extinto pela Decadência, afinal - sem o lançamento correlato da multa de ofício da obrigação principal -, fica inviável a aplicação da tese recursal, qual seja, verificação da norma mais benéfica a partir da soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, § 5º, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP 449/2008.

Em que pese o argumento, entendo não estarmos diante de motivação para o conhecimento parcial do recurso.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, a divergência se instaura sobre a tese trazida pelo recurso – retroatividade benigna – sendo que eventuais desdobramentos dessa tese ao caso concreto deverá observar, por lógica, os limites da decisão.

No mais, no caso específico, trata-se de matéria de longa data tratada neste Tribunal Administrativo, sendo que a tese recursal reflete a regra prevista na então Portaria PGFN/RFB Nº 14 de 04 de dezembro de 2009, a qual já contempla a forma da retroatividade nos casos da exigência da multa isolada de obrigação acessória.

Pelo exposto, ratificando o despacho de admissibilidade, conheço do recurso da Fazenda Nacional.

#### Do mérito:

No mérito, embora este Colegiado em algumas ocasiões já tenha entendido da forma como apresentado pela Recorrente, é relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, acolhendo a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, já abriu mão da tese ora discutida acolhendo o entendimento **pela inaplicabilidade do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei n.º 11.941/09.**

Vejamos o que consta na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016 - o item o item 1.26.’c’:

**c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.**

**Resumo:** A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

**Precedentes:** AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

**Referência:** Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

**\*Data da inclusão:** 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei n.º 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei n.º 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei n.º

8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade. 10. Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN ("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").

A Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI N.º 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit n.º 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN n.º 502, de 12 de maio de 2016[1].

...

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.



11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

*6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.*

*7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei n.º 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)*

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Importante registrar que pelas mesmas razões, na reunião do Pleno realizada em 06/08/2021 foi aprovada a revogação da Súmula CARF n.º 119.

Portanto, considerando as decisões reiteradas do Poder Judiciário e as manifestações posteriores da própria Fazenda Nacional, não há como acolher a tese recursal.

#### Conclusão

Diante do exposto conheço do Recurso da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento.

#### Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso do Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento parcial para afastar a tributação sobre as verbas pagas a título de **Luvás** e Campanhas “**Olho Vivo**” e “**Segura Ele**”, e conheço do Recurso da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Fl. 18 do Acórdão n.º 9202-010.570 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 16327.720384/2011-07

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira – Redator designado

Em que pese o brilhantismo costumeiro, ousou discordar da ilustre Relatora no tocante a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de prêmios relativos a campanhas promocionais “Olho Vivo” e “Segura Ele”. Explico.

Inicialmente, antes de analisar pontualmente as alegações recursais, entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária das contribuições previdenciárias.

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias ‘in’ I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010*, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**” (*grifos originais*)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde ‘in’ HARET*, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (*grifos originais*)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinálgama da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol. 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora se a verba paga como prêmio nas campanhas "Olho Vivo" e "Segura Ele" se amolda ao campo da incidência.

Como consta do TVF (fls 5/12), as verbas pagas a título premiação por campanhas promocionais visa motivar os empregados do sujeito passivo ao atingimento dos objetivos nelas previstos.

Ora, como visto em nosso esforço teórico, o atingimento de metas por parte dos empregados e trabalhadores avulsos de determinada companhia decorre, inexoravelmente, do trabalho desenvolvido pelos segurados no alcance dos objetivos propostos.

Sendo assim, não nos parece plausível afastar o caráter remuneratório da verba, posto que lhe é ínsita a característica contraprestacional a motivar o pagamento do valor.

Nem se diga que tais pagamentos são eventuais. O pagamento de valores ajustados por atingimento de metas é habitual, posto que devido todas as vezes que a meta acordada for atingida. Verbas pagas a título de bônus por atingimento de metas tem a natureza,

segundo a doutrina trabalhista, de salário-condição uma vez que devido em todas as ocasiões em que a condição aconteça.

Assim, forçoso reconhecer a incidência previdenciária sobre as verbas pagas em decorrência da premiação avençada. Recurso Especial do Contribuinte negado nessa parte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira