



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10803.720090/2012-17</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2301-011.889 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 2 de dezembro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO                               |
| <b>RECORRENTES</b> | WORK TELEMARKETING SERVICOS LTDA<br>FAZENDA NACIONAL |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

RECURSO DE OFÍCIO. ABAIXO DO LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 103.

Não será conhecido Recurso de Ofício cujo valor exonerado do lançamento, considerado o principal acrescido das multas, seja inferior ao limite de alçada vigente no momento do julgamento em segunda instância.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PRÊMIOS NÃO EVENTUAIS OU NÃO DESVINCULADOS DO TRABALHO. INCIDÊNCIA

A base de cálculo descrita no inciso I art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, é ampla e como regra geral comporta "a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados". O parágrafo 9º do mesmo artigo traz um rol taxativo de pagamentos que não integram a base de cálculo da contribuição, entre eles, tem-se o ganho desde que seja eventual e não seja vinculado ao salário.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. MARKETING DE INCENTIVO. CARTÃO DE PREMIAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Os valores pagos pelo empregador aos seus segurados no contexto de programa de "Marketing de incentivo" através de cartão de premiação, ainda que realizado por intermédio de contratação de terceiro, caracteriza a habitualidade, constituindo os pagamentos em base de cálculo da contribuição previdenciária.

RETROATIVIDADE BENIGNA. FATO GERADOR ANTERIOR À EDIÇÃO DA MP Nº 449. MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO PARA 20%. SÚMULA CARF Nº 196.

A análise da retroatividade benigna, no caso do lançamento relativo a fato gerador anterior a edição da MP nº 449, de dezembro de 2008, a multa do lançamento por descumprimento da obrigação principal deve ser limitada a 20%, conforme a nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, que remete para o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de Ofício e conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações sobre a existência ou não de crimes e, na parte conhecida, dar parcial provimento para reduzir a multa de mora aplicada para 20%

*Assinado Digitalmente*

**Flavia Lilian Selmer Dias** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, André Barros de Moura (substituto integral), Carlos Eduardo Ávila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 15-035.828, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ. A decisão de piso julgou procedente em parte a Impugnação apresentada contra o AUTO DE INFRAÇÃO da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA – relativa ao período de 01/01/2006 a 31/05/2008.

Ao término do procedimento fiscal foram realizados os seguintes lançamentos de crédito tributário:

Processo nº 10803.720090/2012-17

DEBCAD nº 37.359.604-9 – contribuição previdenciárias patronal, inclusive SAT/RAT, incidentes sobre remunerações pagas ou creditas à empregados e não declaradas em GFIP.

DEBCAD nº 37.359.605-7 – contribuições previdenciárias retidas ou que deveriam ter sido retidas dos empregados e não declaradas em GFIP

DEBCAD nº 37.359.606-5 – contribuições previdenciárias destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros)

Processo nº 10803.720091/2012-53

DEBCAD nº 51.026.634-7 – multa por descumprimento de obrigação acessória por apresentar GFIP com informações incorretas ou omissas (CFL 78)

DEBCAD nº 51.026.635-5 – multa por descumprimento de obrigação acessória por deixar de preparar folhas de pagamento de acordo com os padrões estabelecidos pela norma (CFL 30)

DEBCAD nº 51.026.636-3 – multa por descumprimento de obrigação acessória por deixar lançar na contabilidade, de forma discriminada, fatos geradores das contribuições (CFL 34)

A Fiscalização verificou a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas à empregados através do fornecimento de crédito em cartão de incentivo.

A contribuinte foi intimada do lançamento do crédito tributário e, tempestivamente, apresentou Impugnação nos seguintes termos, conforme relatório da decisão recorrida:

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 30/11/2012 e apresentou impugnação em 27/12/2012, arguindo, em síntese, o seguinte:

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM FACE DA AUSÊNCIA DOS SEUS ELEMENTOS FORMAIS ESSENCIAIS.

Alega que não recebeu o Relatório de Vínculos, o DD (Discriminativo do Débito) e o RL (Relatório de Lançamentos), ferindo os princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

Defende que os presentes autos feriram, também, as disposições do inciso IV, do artigo 10, e inciso I, do artigo 11, ambos do Decreto 70.235/72, pois, em nenhum lugar, encontra-se a fundamentação da lei que autoriza a aplicação das alíquotas lançadas à título de contribuições da Empresa, Empregado e Terceiros, contra a impugnante.

Afirma que a ausência da remessa de documentos essenciais e a ausência de fundamentação legal das alíquotas aplicadas caracterizam cerceamento de defesa, assim, requer a anulação dos autos.

#### PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA.

Alega que o prazo para que a Fazenda Pública homologasse ou não os lançamentos realizados no ano de 2006 se extinguiu entre os meses de janeiro a dezembro de 2011, ou seja, 5 (cinco) anos após os respectivos fatos geradores, nos termos do § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional, e a notificação só veio a ser deflagrada em 30 de novembro de 2012, portanto, 11 (onze) meses após consumada a sua extinção.

Defende que mesmo seja aplicado o inciso I, do artigo 173 do Código Tributário Nacional, a decadência dos tributos exigidos no exercício de 2006 veio a se consumir em 01 de janeiro de 2012, portanto, antes mesmo do início do procedimento fiscal.

Afirma que não há o que se falar em exigência de qualquer tipo de obrigação principal ou acessória em relação às contribuições do ano de 2006.

Alega que, utilizando os mesmos argumentos em relação ao ano de 2006, o mesmo aconteceu com os créditos exigidos entre os meses de janeiro a novembro de 2007, pois, aplicando-se o prazo previsto no § 4º do artigo 150, do Código Tributário Nacional, os valores devidos nestes meses, de forma idêntica, estão extintos nos termos do inciso V, do artigo 156 do CTN.

#### DO MÉRITO.

#### DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DOS JUROS E DA TAXA SELIC DE FORMA CONCOMITANTE.

Alega que os cálculos dos valores da multa e dos juros estão totalmente equivocados, pois atualizaram os valores dos débitos apurados para em seguida aplicarem a Taxa Selic.

Defende que referida correção é indevida, uma vez que sobre o valor original já é aplicada a Taxa SELIC, que abrange não só os juros, como, também, o índice de correção monetária.

Afirma que a aplicação da Taxa SELIC acrescida de correção vem sendo vedada por nossos tribunais e transcreve julgados.

DA INEXISTÊNCIA DE DOLO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DA IMPUGNANTE.

Afirma que a utilização de pagamento de prêmios através de Cartão de Crédito é prática que vinha sendo realizada por várias empresas privadas e de economia mista

(paraestatais), uma vez que se gratifica o funcionário que atinge as metas estabelecidas através de plano de premiação.

Defende que em momento algum a Impugnante omitiu ter recebido qualquer dinheiro ou efetivou depósitos omitindo ou simulando pagamentos. E que os créditos foram efetivados, através da empresa Expertise, à disposição dos funcionários que atingiam as metas do programa de premiação, sendo certo que ato ilícito algum cometeu a Impugnante.

Alega que a fiscalização parte da equivocada premissa de que a Impugnante deveria reter as contribuições sobre os pagamentos que, segundo a autoridade fiscal, seriam provenientes de trabalho assalariado. Alega que, diversamente do quanto sustentado pela fiscalização, os valores pagos pela Impugnante não eram salários ou remuneração do trabalho.

Afirma que estas campanhas tinham como elementos característicos a divulgação prévia do seu regulamento, onde se especificava as condições de premiação, ou seja, as metas, a forma e o prazo de validade da campanha; a provisoriedade, ou seja, a delimitação temporal da premiação; a facultatividade da participação dos empregados e colaboradores.

Argumenta que os pagamentos efetuados a título de prêmios eram mera liberalidade, havida temporariamente, de natureza eventual em relação ao trabalhador, e extraordinária em relação ao contrato, subordinados a condições previamente estabelecidas e ligadas a atividades estranhas ao trabalho para o qual o funcionário foi contratado, ou seja, não há nenhuma característica que os identifique como sendo salário, não tendo obrigação de reter as contribuições sobre os pagamentos. Defende que a fiscalização não comprovou que as parcelas pagas continham as características exigidas pela legislação para a configuração do salário: (i) remuneração (ii) habitual para (iii) retribuição ao trabalho.

Afirma que esses ganhos não eram em dinheiro e que eles eram disponibilizados mediante créditos em cartões eletrônicos para que o beneficiário o utilizasse, por exemplo, em compras de produtos ou serviços.

Defende que a fiscalização não comprovou que os pagamentos tinham relação com o fato gerador da obrigação tributária, não apresentando nenhum indício que pudesse confirmar sua alegação de que os pagamentos tinham natureza salarial.

Afirma que em momento algum a fiscalização solicitou a relação dos beneficiários dos créditos.

#### DA ILEGALIDADE DA FORMA DE CONSTITUIÇÃO DOS AUTOS IMPUGNADOS.

Alega que a fiscalização apurou as contribuições de forma integral sobre as notas fiscais, tendo sido cobradas, inclusive, sobre os valores pagos à empresa Expertise a título de comissão.

Afirma que anexou, juntamente com a impugnação, a relação de todos os beneficiários e os valores creditados a título de prêmio, provando não se tratar de salários pagos, mas sim de forma de premiação por campanha de Marketing.

Pede a este Órgão de Julgamento, se entender que tais pagamentos se caracterizam como salário, que realize nova apuração das contribuições, levando-se em consideração o valor individualizado, por nome e CPF, de cada beneficiário dos créditos.

#### DA JUNTADA DA RELAÇÃO DOS CREDITAMENTOS INDIVIDUALIZADOS.

Defende que pode ser observado na relação das Notas Fiscais, conjuntamente com todos os beneficiários dos creditamentos, que os valores são muito inferiores aos salários percebidos, jogando pá de cal na alegação de que a Impugnante estava utilizando os cartões como forma de pagamento de salários e não como forma de incentivo e premiação a seus funcionários.

#### DA INAPLICABILIDADE DA MULTA SANCIONATÓRIA PENAL DE 75% EM FACE DA BOA-FÉ DA IMPUGNANTE.

Alega que descabe a multa penal de 75% e que as contribuições devem vir acompanhadas de, no máximo, multa moratória de 20% (vinte por cento).

#### INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA CONFISCATÓRIA.

Defende que a multa punitiva no percentual de 75% é confiscatória.

Alega que, como a Impugnante não efetivou nenhum tipo de retenção, o valor eventualmente devido se limita à parte da Empresa.

Original Processo 10803.720090/2012-17 Acórdão n.º 15-035.828 DRJ/SDR Fls. 3.313 8 Afirma que os valores apurados representam mais de dois faturamentos mensais da Impugnante, caracterizando a sua onerosidade e verdadeiro confisco.

Transcreve decisão do Supremo Tribunal Federal.

Defende a inconstitucionalidade da multa, por ferir os princípios constitucionais do não confisco e o da razoabilidade dos atos administrativos, no primeiro caso por superar as forças econômicas da Impugnante, e no segundo caso, por não ter agido a Impugnante, em momento algum, com dolo.

DO ILÍCITO, EM TESE, PRATICADO PELOS AGENTES FISCAIS, AO IMPUTAREM À IMPUGNANTE OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E DE SONEGAÇÃO FISCAL.

Alega a autuada que a fiscalização, ao lançarem nas autuações a acusação contra ela de cometimento de crime contra a ordem tributária e sonegação fiscal, cometeu, em tese, o crime de excesso de exação, capitulado no Código Penal Brasileiro, no §1º do artigo 316.

Defende que se a acusação infundada exacerbar os limites da Administração Pública, deflagrando ação penal contra o contribuinte, caracteriza outra espécie de crime denominado de denúncia caluniosa.

Afirma que, comprovado que a impugnante não agiu de má-fé e que o procedimento adotado é legal, apenas, entendendo a Administração devidas as contribuições previdenciárias, não ocorreu qualquer tipo de ilícito penal.

#### DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Defende que os autos de infração, DEBCAD 51.026.634-7 (apresentar empresa declaração com informações incorretas ou omissas); 51.026.635-5 (deixara empresa preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço) e 51.026.636-3 (deixar a empresa de lançar em sua contabilidade, os fatos geradores de todas as contribuições) são improcedentes, em face da ilegalidade da autuação em relação às obrigações principais e em razão de que o acessório segue o principal.

A ciência do lançamento ocorreu em 30/11/2012, todavia, houve baixa dos autos em diligência para comprovação da ciência de alguns relatórios integrantes do auto de infração o que resultou em nova ciência em 18/10/2013, reabrindo o prazo de defesa.

Considerando qualquer das formas de contagem do prazo decadencial, a decisão proferida no Acórdão recorrido reconheceu a decadência do ano de 2006 e até novembro de 2007. Para o período de 12/2007 a 5/2008, considerou a existência de pagamentos parciais da contribuição patronal e da parte que deveria ter sido retida e recolhida sobre os pagamentos a empregados, assim, aplicando a Sumula Carf nº 99, considerou decaídos todos os períodos. Manteve o lançamento no período de 12/2007 a 5/2008 em relação aos terceiros (debcad nº 37.359.606-5), por não ter verificado pagamentos parciais para aplicação da Súmula. O Acórdão está assim ementado:

#### ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

#### DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

É inconstitucional o art. 45 da Lei 8.212, de 1991, consoante entendimento esposado pela Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, publicada no DOU de 20/06/2008. O prazo decadencial para o lançamento de contribuições sociais previdenciárias é de 5 (cinco) anos, contados nos termos dos artigos 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), no caso de ter havido pagamento, mesmo que parcial, pelo contribuinte, ou nos termos do 173, também do CTN, quando não houver pagamento pelo contribuinte.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.**

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de resposta ou de reação se encontram plenamente assegurados.

**ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INAPLICABILIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SELIC. APLICABILIDADE.**

Sobre os créditos tributários não incide atualização tributária, mas somente os juros (SELIC) e a multa de mora ou de ofício.

A aplicabilidade da taxa SELIC aos créditos de natureza tributária, prevista nos artigos 35, da Lei nº 8.212, de 1991, e no § 3º do art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, encontra-se sedimentada na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CARTÃO PREMIAÇÃO. TERCEIROS.**

É devida a contribuição sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a segurados empregados, ainda que pagos na forma de crédito em cartão eletrônico, administrado por empresa interposta, consoante inteligência dos incisos I e II, do art. 22, e o inciso I, do art. 30, todos da Lei n.º 8.212/91.

**MULTA DE MORA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.**

Sobre as contribuições devidas a outras entidades e fundos incidia a multa de mora de 24% no período lançado, conforme art. 35 da Lei 8.212, de 1991.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ÓRGÃO ADMINISTRATIVO.**

Fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DEVER DO AGENTE FISCAL.**

A emissão da representação é ato vinculado do Auditor-Fiscal ao constatar que as irregularidades encontradas caracterizam, em tese, crime ou contravenção penal, sobre as quais não efetua nenhum juízo de valor acerca da culpabilidade do autor, atribuição esta do representante do Ministério Público.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A impugnante tomou ciência do Acórdão de julgamento de primeira instância em 06/02/2015. Em 03/03/2015 apresentou Recurso Voluntário aduzindo os mesmos motivos e fatos alegados anteriormente quanto a ilegalidade do lançamento por erro na base de cálculo, a redução da multa de ofício para 20%, quanto à natureza dos pagamentos feitos e quanto a cometimento de crimes tributários.



Da parte exonerada pela decisão de piso foi apresentado Recurso de Ofício.  
É o relatório.

## VOTO

Conselheira **FLAVIA LILIAN SELMER DIAS**, Relatora

### ADMISSÃO DO RECURSO

#### Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivamente e será conhecido, contudo, de forma parcial.

Este Conselho não tem competência para apreciar a existência ou não de crime, seja os apontados, em tese, pela Fiscalização, na Representação Fiscal para Fins Penais, ou os alegados pela recorrente, nos termos da Súmula Carf nº 28.

#### Recurso de Ofício

A decisão de piso exonerou os seguintes valores de lançamentos

- Debcad nº 37.359.604-9 – total – principal e multa de ofício de 75% - R\$ 1.340.764,50
- Debcad nº 37.359.605-7 – total – principal e multa de ofício de 75% - R\$ 429.091,68
- Debcad nº 37.359.606-5 – parcial – principal e multa de ofício de 24% - R\$ 226.880,20

O total exonerado foi de R\$ 1.996.736,37. Considerando o disposto na Portaria MF nº 02, de 2023, que aumentou o valor sujeito ao recurso de ofício, (maior que R\$ 15.000.000,00), a exoneração não é mais passível de reapreciação neste Conselho, nos termos do art. 34, I do Decreto nº 70.235, de 1972 – PAF, e súmula CARF nº 103, sendo, portanto, definitiva em âmbito Administrativo.

## MÉRITO

### Legalidade do Lançamento – Cálculo do Salário de Contribuição

A defesa alega que não foi solicitada a relação dos beneficiários das quantias creditadas, o que teria levado a erro no lançamento do crédito tributário.

No entanto, em momento algum, foram solicitados à recorrente **cópia da relação dos beneficiários das quantias 6 creditadas**, sendo certo que por não solicitar, aplicou a contribuição de forma integral sobre as notas fiscais e, pelos indícios, - uma vez que não foi anexado relatório discriminativo dos valores que serviram de base de cálculo para a presente autuação - nos leva a acreditar que as Contribuições Sociais da Empresa, o Empregado e de Terceiros, **foram cobradas, inclusive, sobre os valores pagos à empresa Expertise a título de comissão.**

Ao se utilizarem dos valores creditados, por meio das informações prestadas e, ao não solicitar a relação dos beneficiários, os Senhores Agentes criaram um *tertium genus* de lançamento, pois partiram para as informações materiais que lhe interessavam e se utilizaram de indícios para se levar a efeito o lançamento, ou seja, criou uma anomalia, não sendo nem lançamento real e nem lançamento arbitrado, mas sim uma mistura dos dois.

(...)

Assim, não pode a administração, por meio dos seus agentes, se utilizar de um dado preciso para concluir uma presunção legal, pois em momento algum solicitou a relação dos beneficiários dos creditamentos, talvez para não ter tanto trabalho, mas infelizmente este é o mister da Administração, qual seja, apurar minuciosamente os dados e documentos da empresa para poder levar a efeito o lançamento. Os senhores agentes consideraram que se tratava de remuneração, assim sendo, **deveriam ter pedido a relação dos beneficiários.**

Da forma que os autos foram confeccionados, podemos observar que ora tratam os créditos como pagamento aos funcionários, ora como remuneração à pessoa jurídica Expertise. Isto é, para descaracterizar o creditamento feito à Expertise como prêmio para ser distribuído, alega que os mesmos eram verdadeiros salários. Entretanto, no momento de individualizar tais creditamentos e identificar os valores creditados a cada um, **faz a opção de se utilizar do valor total das notas fiscais.**

Solicitada apuração se justifica, pois é essencial para o deslinde deste procedimento, uma vez que irá se observar, definitivamente, a não ocorrência de pagamentos de salários através do sistema de creditamento e prêmio, vez que em regra, os valores creditados individualmente, **são bem inferiores aos salários percebidos pelos funcionários da recorrente.** Os valores variam de R\$1,50 a R\$1.500,00 em média, sendo certo que a maioria dos créditos não ultrapassava a quantia de R\$100,00.

(grifos no original)

De acordo com o relatório Fiscal, foi verificada a existência de Contrato de Prestação de Serviço entre a recorrente e a empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL SC LTDA, tendo por objeto a “prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização de cartão eletrônico denominado Expert Card BPN”.

Na contabilidade foi verificado que os pagamentos correspondentes às notas fiscais da EXPERTISE foram lançados como despesas de Brindes, em 2007, e Serviços de terceiros pessoa jurídica, em 2008, sem identificar quem seriam os beneficiários dos valores.

Também não havia individualização dos beneficiários dos pagamentos nas folhas de salários do período.

O lançamento foi realizado por aferição indireta, nos termos do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, com base nos valores relacionados nas notas fiscais da EXPERTISE.

Ao contrário do que afirma a recorrente, houve sim pedido de identificação dos beneficiários dos prêmios no curso da Fiscalização, contudo, a relação que foi solicitada deveria estar respaldada na escrituração contábil e em folhas de pagamento. O que não foi solicitado é a simples relação em planilha.

A forma como o lançamento foi realizado não prejudicou em absoluto o direito da contribuinte. Tal fato é comprovado inclusive considerando a relação de beneficiários apresentada pela defesa.

Tomemos por exemplo, no mês de maio de 2008, **a Nota Fiscal nº 131753**, de 08/05/2008, que discrimina o valor de **R\$ 15.607,00, relativo ao Expert Card BNP** e o valor de **R\$ 624,28, relativo à comissão de 0,04%**.

Para a mesma Nota Fiscal nº 131753, a listagem da defesa apresenta 60 nomes de beneficiários com valores entre R\$ 8,00 e R\$1.020,00 que, somados, **totalizam R\$ 15.607,00**, ou seja, **o valor do Expert Card BNP** discriminado na nota fiscal.

Isso ocorre com as demais listagens apresentadas, o que demonstra que a contribuinte reconhece que os valores discriminados na nota fiscal como “Expert Card BNP”, correspondem ao total dos “prêmios” pagos aos seus empregados no período.

A listagem com todas as notas fiscais do mês de maio de 2008 está relacionada no quadro abaixo:

| Nº da Nota | Data de emissão | Valor da Comissão | Expert Card BNP | Total     |
|------------|-----------------|-------------------|-----------------|-----------|
| 131.593    | 05/05/2008      | 1.618,35          | 40.458,86       | 42.077,21 |
| 131.723    | 08/05/2008      | 1.050,84          | 26.271,00       | 27.321,84 |
| 131.724    | 08/05/2008      | 774,50            | 19.362,50       | 20.137,00 |
| 131.725    | 08/05/2008      | 399,44            | 9.986,00        | 10.385,44 |
| 131.751    | 08/05/2008      | 657,20            | 16.430,00       | 17.087,20 |

|              |            |                  |                   |                   |
|--------------|------------|------------------|-------------------|-------------------|
| 131.752      | 08/05/2008 | 935,30           | 23.382,50         | 24.317,80         |
| 131.753      | 08/05/2008 | 624,28           | <b>15.607,00</b>  | 16.231,28         |
| 131.813      | 12/05/2008 | 82,20            | 2.055,07          | 2.137,27          |
| 131.814      | 12/05/2008 | 208,34           | 5.208,50          | 5.416,84          |
| 131.815      | 12/05/2008 | 167,02           | 4.175,60          | 4.342,62          |
| 131.816      | 12/05/2008 | 90,08            | 2.252,00          | 2.342,08          |
| 131.817      | 12/05/2008 | 339,22           | 8.480,50          | 8.819,72          |
| 131.818      | 12/05/2008 | 24,00            | 600,00            | 624,00            |
| 131.820      | 12/05/2008 | 24,4             | 610,00            | 634,40            |
| 131.821      | 12/05/2008 | 161,80           | 4.045,00          | 4.206,80          |
| 131.822      | 12/05/2008 | 678,04           | 16.951,00         | 17.629,04         |
| 131.876      | 15/05/2008 | 52,66            | 1.316,62          | 1.369,28          |
| 131.878      | 13/05/2008 | 201,92           | 5.048,00          | 5.249,92          |
| 131.879      | 13/05/2008 | 841,58           | 21.039,50         | 21.881,08         |
| 131.904      | 13/05/2008 | 182,00           | 4.550,00          | 4.732,00          |
| 131.926      | 14/05/2008 | 417,73           | 10.443,28         | 10.861,01         |
| 131.964      | 15/05/2008 | 5,62             | 140,50            | 146,12            |
| 131.965      | 15/05/2008 | 151,20           | 3.780,00          | 3.931,20          |
| 132.142      | 21/05/2008 | 1.279,27         | 31.981,66         | 33.260,93         |
| <b>Total</b> |            | <b>10.966,99</b> | <b>274.175,09</b> | <b>285.142,08</b> |

**A Salário de Contribuição considerado neste mês foi de R\$ 274.175,09, e não R\$ 285.142,08, o que demonstra que o lançamento não incluiu os valores pagos a título de comissão.**

Sobre a base de cálculo foi aplicada a alíquota de 5,8% (correspondente a terceiros) e **obtido o valor do crédito tributário para o período de maio de 2008 de R\$ 21.934,01**, conforme documentos de discriminação dos débitos.

Caso consideremos os dados da contribuinte de distribuição de prêmios, **a soma também totalizaria os mesmos R\$ 274.175,09**, pois a relação só faz detalhar os prêmios por beneficiários e por notas fiscais apresentadas, sem divergir dos valores inserido nelas, ou seja, a soma total resultaria no mesmo valor.

Considerando que só resta o lançamento relativo à contribuição previdenciária devida para terceiros, que é calculada sobre o total das remunerações no período, é irrelevante o detalhamento por beneficiário e sua remuneração individual, sendo suficiente os valores totalizados nas notas fiscais para que se possa calcular o valor total do “prêmio” pagos por período de apuração, o que foi feito.

Portanto, o detalhamento dos beneficiários só seria relevante se estivesse corretamente discriminado nos documentos contábeis e folha de pagamento, pois neste caso teria que descontar do lançamento eventuais valores que já estivessem corretamente contabilizados, o que não é o caso.

O uso dos valores das notas fiscais, ao invés das informações contidas em folhas de pagamentos já que estas eram deficientes, justifica-se pelo disposto no art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, o que importa também a inversão do ônus da prova.

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Deste modo, não houve irregularidade no cálculo feito no lançamento do crédito tributário, que apurou corretamente o salário de contribuição equivalente aos valores de “prêmios” pagos à empregados, mas que não foram declarados em GFIP como base de cálculo da contribuição previdenciária.

### Natureza Salarial do pagamento de “prêmios”

A recorrente sustenta que o pagamento feito por meio de cartão de premiação não pode ser considerado como tendo natureza salarial, assim não poderia ser base de cálculo da contribuição previdenciária. Afirma que os pagamentos eram eventuais e não eram parcelas significativas quando comparado às remunerações:

Diversamente do sustentado pela fiscalização, os valores pagos pela recorrente não eram salários ou remuneração do trabalho. Aliás, sequer foram apresentadas provas a corroborar esta conclusão. A investigação dos fatos que culminaram com a autuação da recorrente, a autoridade fiscal não se preocupou em fazer a prova de suas alegações e deixou de comprovar que as parcelas pagas continham as características exigidas pela legislação para a configuração do salário: (i) remuneração (ii) habitual para (iii) retribuição ao trabalho.

(...)

Assim, na hipótese dos autos, não há que se falar na incidência do tributo sobre as parcelas genericamente apontadas pela autoridade fiscal, vez que esta não cuidou de comprovar a existência de habitualidade nos pagamentos a fim de caracterizá-los como salário para efeito da aplicação do disposto nos enunciados das Leis 8.212/91 e 11.457/07. A propósito, a singela análise das informações lançadas pelo fisco nos autos, revela que os pagamentos eram eventuais e não significavam parcela substancial da folha de salários.

(...)

De fato, os pagamentos eram realizados pela recorrente por conta da instituição de campanhas de marketing de incentivo aos empregados e colaboradores, desenvolvidas por uma empresa contratada para esse fim, qual seja Expertise Comunicação Total Ltda. Conforme comprova o contrato assinado pela recorrente e pelos Senhores Agentes da Fiscalização do processo em epígrafe. E para confirmar a efetividade da realização dessas campanhas, a recorrente apresentou uma relação de provas.

- a. Estas campanhas tinham como elementos característicos a divulgação prévia do seu regulamento, onde se especificavam as condições de premiação, ou seja, as metas, a forma e o prazo de validade da campanha;
- b. A provisoriedade, ou seja, a delimitação temporal da premiação; e
- c. A facultatividade da participação dos empregados e colaboradores.

(grifos originais)

As verbas que se considera como salário de contribuição estão definidas no art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 e regulada no art. 214 do Decreto nº 3048, de 1999:

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;

(...)

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o 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;

(...)

(grifei)

Há algumas exceções, em especial nos interessa a do parágrafo do 9º do artigo acima que elenca verbas que não integram o salário de contribuição, de forma taxativa:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (grifos não originais)

Decreto nº 3048

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

j) ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei;

A regra geral é que “qualquer rendimento pago” integra a remuneração, ou seja, o conceito de base de cálculo das contribuições é amplo. As exclusões são taxativas e nos exatos termos da lei. O art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, no inciso I, quando define os valores que compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, usa os termos “ganhos habituais sobre a forma de utilidade”, ao passo que no §9º, que trata das exclusões, o item 7 da alínea “e”, fala em “recebidas a título eventual” e “expressamente desvinculado do salário”.

Então, para se determinar se o pagamento de “prêmio” integra ou não o salário de contribuição deve-se analisar os seguintes requisitos:

- i) Habitualidade – ocorrer com frequência em um período
- ii) Eventualidade – que pode ou não ocorrer, imprevisível
- iii) Desvinculação do salário

Se o pagamento for habitual, ainda que sob a forma de utilidade, será considerado salário de contribuição. Todavia, o inverso não é verdadeiro, ainda que o pagamento não seja habitual, isso por si só não o exclui da base de cálculo da contribuição previdenciária, é preciso analisar os outros dois requisitos, ser também eventual e desvinculado do salário.

Há uma discussão doutrinária se o termo “eventual” (do item 7) pode ser concebido no conceito de oposição à “habitual” (do inciso I), só reforçando o requisito, ou no conceito de “não previsível”, constituindo mais um requisito. Todavia, ainda resta incontroverso a necessidade de o pagamento ser não habitual e desvinculado do salário, para que não tenha natureza salarial.

No caso concreto, verificou-se que em todos os meses do período fiscalizado, de 01/2006 a 5/2008, houve emissão de notas fiscais para a empresa EXPERTISE, para repasse aos empregados na campanha de “marketing de incentivo”, logo, houve habitualidade de pagamento, por parte do empregador.

Quanto a eventualidade e a desvinculação ao salário, não há, na defesa apresentada na impugnação e no recurso, **demonstração de como era estabelecido o valor do prêmio nem as hipóteses de recebimento**, de modo a permitir estabelecer, com precisão se tinham natureza eventual e era ou não vinculado ao salário.

A afirmação da contribuinte é que a Fiscalização estava incumbida de demonstrar a natureza salarial:

Com efeito, a fiscalização não comprovou que os pagamentos tinham relação com o fato gerador da obrigação tributária. Acusou que os pagamentos tinham natureza salarial. Entretanto, não apresentou nenhum indício que pudesse confirmar sua alegação.

Contudo, dada a definição abrangente do salário de contribuição do art. 28. I da Lei nº 8.212, de 1991, e da exclusão taxativa do §9º do mesmo artigo, o **ônus probatório de demonstrar que o pagamento é não habitual, eventual e desvinculado do salário** é da contribuinte, que conhece o contexto e motivo pelo qual os pagamentos foram realizados.

Ademais, no presente caso o lançamento foi realizado por arbitramento justificado pela presunção legal do art. 33, da Lei nº 8.212, de 1991, que também tem a consequência de inverte o ônus da prova. Assim, não resta dúvida que era incumbência da contribuinte demonstrar, ao menos, que os pagamentos não eram habituais e desvinculados do salário.

As posições aqui defendidas sobre a habitualidade e o ônus probatório a cargo da contribuinte estão em consonância com a decisão sobre o tema no Acórdão nº 9202-011.378, da Câmara Superior de Recurso Fiscais - CSRF, proferido em 25/07/2024, assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.



Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRÊMIO. **PROGRAMA DE PREMIAÇÃO HABITUAL EM CONTEXTO DE CONTRATAÇÃO DE MARKETING DE INCENTIVO. PAGAMENTO DE VALORES COMO PREMIAÇÃO POR IDEIAS APROVADAS. PAGAMENTO DE VALORES POR RECONHECIMENTO DE PROLONGADO TEMPO DE PERMANÊNCIA** PRESTANDO SERVIÇOS. VERBAS CONSIDERADAS REMUNERATÓRIAS. INCIDÊNCIA.

Pagamentos feitos pelo empregador aos empregados a título de prêmios, em contexto de estabelecimento pela empresa de **política habitual de marketing de incentivo, integram o salário-de-contribuição**, pois **têm natureza remuneratória e não podem ser considerados ganhos eventuais**. **Marketing de incentivo consiste em conjunto de medidas que buscam motivar, incentivar e/ou fidelizar colaboradores e equipes de trabalho por meio de premiações como política de recursos humanos da empresa**. O marketing de incentivo pode ser adotado em diversas áreas da empregadora e/ou tomadora de serviços e com vários propósitos, **sendo comumente de trato continuado, estabelecendo programa de premiação habitual**. **A estipulação, por empresa empregadora, de política de recursos humanos, através de Marketing de Incentivo, em período anterior a reforma trabalhista, estimulando um conjunto de premiações habituais, especialmente em sistema de reconhecimento, caracterizam habitualidade, atrelando-se ao contrato de prestação dos serviços**, tendo em vista que as condições e benefícios estão previstos nas políticas de remuneração instituídas pelo empregador. Relacionando-se com o reconhecimento de prolongado período e permanência na empresa prestando serviços ou com o reconhecimento da apresentação de projetos para melhorias a serem implementadas no ambiente laboral, **os pagamentos de prêmios a tais títulos são base tributável de contribuições previdenciárias pela vinculação com o contrato**. Precedentes TRF 3ª Região.

(Acórdão nº 9202-011.378, de 25/07/2024) (grifos não originais)

Destaco alguns pontos colocados pelo Relator do Acórdão supracitado, que guarda uma similaridade muito grande com o caso em análise e entende que a prorrogação do programa de “marketing de incentivo” por vários meses demonstra o caráter habitual do pagamento, assim como o fato que a prova da não natureza remuneratória era ônus processual da contribuinte:

O acórdão recorrido, a partir do voto condutor, nos apresenta situação na qual a pessoa jurídica autuada desenvolveu política de recursos humanos, **através de empresa especializada em “marketing de incentivo”, outorgando cartões de premiação para colaboradores** que atendessem critérios de elegibilidade ao prêmio, sendo tais critérios: a) a aceitação pela empresa de uma “ideia boa”, sobre o trabalho ou não do empregado, considerada útil pelo empregador; ou b)

o atingimento de certo tempo de serviço prestado que venha a ser reconhecido pelo empregador para premiação.

Do ponto de vista fático, restou assentado em instância ordinária (DRJ) que as “campanhas” de premiação tiveram duração prolongada por meses, conforme relatório fiscal e planilhas. A prestação de serviços pela empresa de incentivos era contínua. Referida anotação se colhe da DRJ e não é desconstituída pelo acórdão recorrido, embora a decisão vergastada conclua que “não se pode admitir que um valor pago quando o trabalhador tiver uma ideia, qualquer ideia, seja ela sobre seu trabalho ou não e sendo essa ideia considerada boa e útil pelo seu empregador, ou, ainda, o pagamento de um valor único pelo reconhecimento de longos anos de serviços prestados, tenham natureza remuneratória.”

(...)

É incontroverso que o contribuinte contratou empresa especializada em “Marketing de Incentivo” e que este contrato se prolongou no tempo, de modo a restar incontroverso se descortinar o elemento de habitualidade no programa de premiação estabelecido pela empresa.

(...)

Vê-se que, a princípio, prêmios concedidos, em contexto antecedente a reforma trabalhista (Lei n.º 13.467, de 2017), se não for muito bem delimitada a sua natureza jurídica com viés de se afastar da tributação como ganhos não habituais (ônus que compete exclusivamente ao contribuinte na ótica jurisprudencial hodierna), têm sido considerados como base tributável.

O ônus da prova compete ao contribuinte, uma vez que estando ligado aos pagamentos efetuados em contexto de prestação de serviços competê-lhe, de maneira objetiva, apresentar os pressupostos para o pagamento das verbas outorgadas, demonstrando a efetiva razão pelo qual é realizado, sendo-lhe vedado expor argumentos ou descrições vagas, de significados demasiadamente abertos e que, por si, não comprovem uma natureza jurídica pretendida para afastar os valores da base tributável.

(grifei)

Frisa-se que o fato gerador do lançamento é anterior a reforma trabalhista de 2017, tal qual a decisão supracitada, e não há prova que os pagamentos realizados como “prêmios” em “marketing de incentivos” possam ser afastados do conceito de salário de contribuição, motivo pelo qual mantenho o lançamento.

### Multa mais benéfica

Na impugnação apresentada foi solicitada a substituição da multa de ofício de 75% para a multa moratória de 20%.

A decisão de piso informou que o lançamento mantido não tinha sido realizado com multa de 75%, mas no percentual de 24%, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, já que os fatos geradores são anteriores à edição da MP nº 449, de 2008 e, que a multa de 20% prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 só se aplicaria aos lançamentos com fato gerador posterior à edição da MP e que não fossem incluídos em auto de infração.

A decisão da DRJ estava de acordo com as regras da Portaria Conjunta PGFN/RFB, de 2009 e do conteúdo da Súmula Carf nº 119.

No recurso foi defendido que a multa de 20% aplicar-se-ia ao caso.

A Súmula CARF nº 119 foi revogada pela 2ª Turma da CSRF em 06/08/2021, e foi publicada a Súmula Carf nº 196, em 27/06/2024, que dispõem:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma:

- (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, **sendo a multa limitada a 20%; e**
- (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o **que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A** da mesma Lei nº 8.212/1991.

(Grifei)

Neste ponto, assiste razão à recorrente em reduzir o valor da multa lançada de 24% para 20%.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por não conhecer o Recurso de Ofício e conhecer em parte o Recurso Voluntário, não conhecendo sobre a existência ou não de crimes e, na parte conhecida, dar parcial provimento para reduzir a multa de mora aplicada para 20%.

*Assinado Digitalmente*

**Flavia Lilian Selmer Dias**