



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



<b>Processo nº</b>	10680.758712/2022-87
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-011.813 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	09 de julho de 2024
<b>Recorrente</b>	MUNICIPIO DE OURO PRETO
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2018 a 31/12/2019

GRATIFICAÇÃO DE PRODUTIVIDADE. SERVIDORES PÚBLICOS VINCULADOS AO RGPS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Integra o salário de contribuição a gratificação de produtividade paga a servidores públicos vinculados ao RGPS. Tal gratificação não se confunde com a participação nos lucros e resultados, regulada pela Lei 10.101/2000.

JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA. As citações de decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Thiago Álvares Feital, Luana Esteves Freitas e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

**Relatório**

## 1 – DO DESPACHO DECISÓRIO

Trata-se de glosas de compensações efetuadas indevidamente em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP pelo contribuinte nas competências de 07/2018 a 12/2019.

Segundo relatado no Despacho Decisório (fls. 66/68), o Município de Ouro Preto, como base num Parecer de sua Procuradoria da Fazenda, considerou como indevidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de gratificação de produtividade paga aos funcionários da saúde e da educação, todos estando sujeito a critérios de aferição de produtividade. As verbas foram pagas, mensalmente, durante o período de 01/2014 a 11/2019. O contribuinte entende que se tratava de verba incluída no rol do artigo 28 §9º da lei 8.212/91, e portanto não integrantes na base de cálculo da previdência.

A autoridade fiscal considerou que tais gratificações se enquadram no conceito de remuneração, descrito no art. 28 da Lei 8.212, conforme se verifica nos trechos adiante transcritos:

3. A gratificação de produtividade concedidos aos empregados estão diretamente relacionados a fatores de ordem pessoal deste, tais como produção, eficiência, rendimento, cumprimento de metas, economia de tempo, assiduidade, etc., sendo uma espécie de salário vinculado a uma condição, ou seja, são considerados salário condição, da mesma forma que os adicionais (insalubridade, hora extra, etc.), e dependem de certas circunstâncias, subjetivas ou objetivas. São valores totalmente vinculados ao desempenho laboral dos empregados, comprovando a contraprestação do mesmo e constituindo-se consequentemente, em elemento remuneratório do trabalho, evidenciando sua natureza jurídica salarial

4. Desta feita, dúvidas não há sobre a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre verbas pagas a esse título, vez que se originaram em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, não estando entre as hipóteses legais de isenção.

5. O fato gerador das contribuições em apreço não se restringe apenas ao salário base do empregado ou contribuinte individual, mas tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da prestação de serviços por segurados empregados e contribuintes individuais. Tal incidência somente resta afastada nas hipóteses previstas pelo § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Desta feita, denota-se que o principal aspecto para se definir a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a folha de salários é a contraprestação pelo trabalho prestado, ou seja, se a verba foi paga com o objetivo de retribuir o segurado pelo serviço realizado, independentemente da forma como esse pagamento foi realizado.

6. A regra geral é a de que todos os valores pagos integram o salário-de contribuição, salvo as exceções legalmente previstas. Ora, é um princípio de hermenêutica jurídica que as exceções se interpretam de forma restrita, sem ampliações. Dessa forma, as únicas exclusões possíveis são aquelas estabelecidas expressamente pelo § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Diante do entendimento de que os valores compensados eram oriundos de contribuições previdenciárias legalmente devidas, não configurando indébito tributário, foi a realizada a glosa de **R\$ 15.996.920,23**.

## 2 – DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Foi apresentada Manifestação de Inconformidade com as seguintes alegações:

- Existência de jurisprudência no TRF1 e no STJ a respeito de improcedência do lançamento de contribuições previdenciária sobre parcelas de natureza indenizatória;
- Que o art. 28, § 9º, e, §7º da Lei 8.212/91 exclui expressamente esse tipo de verba da base de cálculo da contribuição previdenciária;
- Que gratificação equivaleria à participação nos lucros e resultados de natureza indenizatória distribuída pelas empresas.
- Que equivaleria ao chamado Abono de Assiduidade e Produtividade, que o STJ teria decidido sobre sua natureza indenizatória e não incidência da contribuição previdenciária;
- Que a gratificação é paga com recursos da União;
- Que o lançamento fiscal não consta o fundamento legal das multas aplicadas e juros moratório;
- Que os valores pagos a título de horas extras , adicional noturno, insalubridade e periculosidade seriam verbas indenizatórias, e portanto não sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias.

## 3- DA DECISÃO DE 1<sup>a</sup> INSTÂNCIA

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente em 31/10/2022, conforme Acórdão 101-020.851, do qual transcrevemos os principais trechos:

A compensação somente é possível quando o crédito corresponder a valor líquido e certo, decorrente de recolhimentos indevidos ou a maior do que o devido, seja por força de decisão judicial ou mesmo reconhecimento de constitucionalidade (após decisão definitiva) da norma que determina a sua exigência. No caso, até que o contribuinte obtenha o devido respaldo, ele está obrigado a cumprir a lei formalmente vigente.

.....

Logo, o salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, abarca todos os componentes que integram a contraprestação da pessoa jurídica aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços em decorrência do contrato de trabalho.

O artigo 28, §9º da Lei nº 8.212/1991 enumera, taxativamente, as parcelas excluídas do conceito de salário de contribuição. Como se observa, a legislação determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias, fixando que a base de cálculo será a remuneração total dos segurados empregados e avulsos, a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades e até mesmo por força de contrato, convenção ou acordo coletivo. Somente depois é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Previdência Social.

Nesse contexto, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 deve ser feita de maneira restritiva, nunca extensiva, de sorte que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não integre o salário de contribuição, faz-se necessária a existência de expressa previsão legal.

.....

Assim, a partir do disposto nesta lei (Lei Municipal nº 738/2011), tem-se que a verba Gratificação da Saúde por programas do Governo Federal foi concedida aos servidores por liberalidade do Município, de modo que não assiste razão à defesa em alegar tratar-se de pagamento de verba de responsabilidade do Governo Federal.

Conforme se extrai dos dispositivos legais citados, qualquer espécie de isenção e/ou

hipótese de não incidência que o Poder Público pretenda conceder ao contribuinte deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal e não extensiva. Conforme enfatizado, as importâncias que não integram o salário de contribuição estão expressamente listadas no artigo 28, §9º, da Lei nº 8.212/1991, não constando no referido dispositivo legal a verba ‘gratificação de produtividade’, não se cogitando, assim, na irregularidade da glosa de compensação na forma como requerida pelo contribuinte. Ao se admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas aos segurados empregados na forma de ‘gratificação de produtividade’, ter-se-ia que interpretar o artigo 28, §9º, da Lei nº 8.212/1991, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

.....

Ainda que se considerasse que os pagamentos fossem prêmios ou abonos, o que já restou afastado nos parágrafos anteriores, cabe registrar que a alteração na redação do §2º do artigo 457 da CLT, excluindo taxativamente os prêmios e abonos do conceito de salário de contribuição, somente ocorreu a partir da Lei nº 13.467/2017. Observa-se que o contribuinte indicou como pagamento indevido para compensação supostos créditos oriundos, em sua grande parte, de competências anteriores a 2017, mais precisamente de 01/2014 a 11/2019, o que demonstra que grande parte do período sequer havia previsão na CLT para que pagamentos a título de supostos prêmios não compusessem a remuneração dos segurados e sobre os mesmos não incidisse contribuição previdenciária.

Quanto ao argumento de equivalência à participação dos lucros e resultados de natureza indenizatória, prevista no parágrafo 9º, ‘j’, do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, ressalte-se que para que a PLR seja desvinculada do conceito de salário de contribuição exige-se o cumprimento de diversas condições estipuladas na Lei 10.101/2000, o que não é o caso.

De todo o exposto, tem-se que os valores recebidos pelos empregados a título de ‘gratificação por produtividade’ devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que se enquadram perfeitamente no conceito de salário de contribuição, inscrito nos artigos 22, inciso I, c/c artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991

.....

De pronto, cabe registrar que há incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a segurados empregados a título de hora extra, adicional noturno, insalubridade e periculosidade, posto que tais verbas não estão inseridas no rol taxativo das parcelas excluídas do conceito de salário de contribuição disposto no artigo 28, §9º, da Lei nº 8.212/1991

.....

No que tange a jurisprudência do Poder Judiciário trazida à colação pela defesa, cabe esclarecer que os entendimentos nelas expresso sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídico de eventual decisão ao presente caso, até que o Supremo Tribunal Federal tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Pelo exposto, mantém-se a glosa das compensações.

#### 4 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 14/06/2023 o contribuinte apresentou Recurso Voluntário contra a decisão de 1<sup>a</sup> instância, trazendo as mesmas alegações já enfrentadas no Acórdão recorrido, e que foram relacionadas no item 2.

É o relatório.

#### Voto

Conselheiro Weber Allak da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Entende o Recorrente que a gratificação de produtividade paga aos servidores não deveria integrar o salário de contribuição, apresentando alguns argumentos, que analisaremos posteriormente. Inicialmente, é fundamental compreender o conceito e o alcance do salário contribuição, que definirá a base de cálculo aplicada às contribuições previdenciárias sobre a folha de salários.

O art. 28 da Lei 8.212 descreveu um conceito amplo de salário de contribuição , como pode-se observar no texto transrito:

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. (**grifamos**)

Pretendeu o legislador evitar que o sujeito passivo criasse formas diversas de remuneração com intuito de escapar da tributação previdenciária. Nesse sentido, criou-se na doutrina do Direito Previdenciário uma forma de delimitar o alcance do salário de contribuição, onde todo pagamento que fosse **para o trabalho** estaria na esfera do salário de contribuição. Em contrapartida, aqueles **pagos pelo trabalho**, como as diárias e outras verbas de natureza tipicamente indenizatórias, não integraria o mesmo. Portanto, como regra geral toda

remuneração que tenha natureza de contraprestação por um trabalho realizado deve sofrer a incidência das contribuições previdenciárias.

A despeito da regra geral criada no caput do art. 28, o § 9º relaciona inúmeras parcelas que não integram o salário de contribuição. É importante notar que tal relação não tem caráter exaustivo, podendo determinada verba não constar no § 9º, e não integrar o salário de contribuição, desde que não possua natureza de contraprestação, como é caso das indenizações.

No caso concreto em análise o caráter contraprestacional nos parece nítido. A gratificação paga decorre do labor, a semelhança de comissões de venda ou outra remuneração por produtividade sob quaisquer denominações. Não decorre de mera liberalidade por parte do empregador. Não configura qualquer espécie de indenização, bem como não compõe as exclusões listadas no § 9º do art. 28. Tal matéria já foi enfrentada por este Conselho, como se observa na Ementa do Acórdão nº 9202-010.570 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma.

**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. (Acórdão nº 9202-010.570 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma de 19/12/2022, relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri).

Após formar convicção a respeito da incidência de contribuição previdenciária sobre gratificação de produtividade, passamos à análise das alegações do Recorrente.

A existência de jurisprudência no TRF1 e no STJ a respeito de improcedência do lançamento de contribuições previdenciária sobre parcelas de natureza indenizatória não interfere no julgamento em curso por não ter caráter vinculatório perante este Conselho. Ademais, a gratificação paga não tem caráter indenizatório, como já demonstrado.

A afirmação de que a gratificação paga se adequa ao conceito de “*ganho eventual expressamente desvinculado do salário*”, nos termos do § 9º, alínea e, Inciso 7 do art. 28 não procede. Não se trata de ganho eventual, é paga continuamente. Assim entendeu o STF no RE 565160 em sede de repercussão geral:

#### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 565.160

**CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – EMPREGADOR.** A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal

A gratificação em questão não pode ser confundida com a participação nos lucros e resultados distribuídos pelas empresas. Tal participação é regulada pela Lei 10.101/2000, que estabelece os requisitos para tal pagamento. Não se pode criar um isenção por analogia, portanto não procede tal argumentação.

O fato da verba destinada ao pagamento da gratificação ter como origem repasse do Governo Federal não tem qualquer relevância sob o ponto de vista da definição da natureza jurídica da gratificação paga. Estando os servidores vinculados ao Regime Geral de Previdência

-RGPS, deve ser aplicada os ditames da Lei 8.212/1991, não podendo Lei Municipal alterar as normas de tributação do referido regime.

Alega também que parcela dos valores compensados correspondiam a horas extras, adicional noturno, insalubridade e periculosidade, e que seriam verbas indenizatórias. Requer suposta “isonomia” frente ao tratamento dispensado a verbas análogas pagas aos servidores federais. Como já relatado, são sistemas previdenciários distintos, não cabendo à este Conselho aplicar qualquer espécie de analogia ao caso concreto. Tais parcelas não tem caráter indenizatório nem foram excluídas do salário de contribuição pelo § 9º do art. 28 da Lei 8.212. Portanto integram regularmente a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

### **Conclusão**

Diante do exposto, ficou caracterizado o caráter remuneratório da gratificação paga, que se enquadra no conceito amplo de remuneração descrito no caput do art. 28 da Lei 8.212/91 , bem como o não enquadramento nas exclusões previstas no § 9º do referido artigo.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva