



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

**Processo nº** 11330.000451/2007-14  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-004.203 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de julho de 2014  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: CARTÃO DE PREMIAÇÃO DE INCENTIVO  
**Recorrente** TRANS EXPERT VIGILÂNCIA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

REMUNERAÇÃO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO. PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES.

Integram a base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos a título de prêmios de incentivo. Por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter de retribuição pelo serviço, ou seja, contraprestação de serviço prestado.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade oriunda de obscuridade na caracterização dos fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996. Vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa integral.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausente o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, relativas à parcela desses segurados não descontada e não recolhida em época própria e à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (FNDE/Salário-Educação, SEST, SENAT, INCRA e SEBRAE), para as competências 01/2006 a 12/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 19/20) informa que o valor tributável foi apurado com base nos valores nominais das Notas Fiscais de Serviço apresentadas pelo sujeito passivo, emitidas pela empresa Neo Incentive Marketing Integrado Ltda. As notas fiscais não foram confrontadas com o Livro Diário pela não apresentação deste. O crédito foi constituído por aferição, pelo valor total das Notas Fiscais, menos a comissão de 10%.

A contribuição dos segurados empregados foi apurada pelas alíquotas mínimas. Foi anexada cópia do contrato com a empresa Neo Incentive Marketing Integrado Ltda, onde na sua cláusula quarta consta que a contratada se obriga a pagar os prêmios aos beneficiários pelo cartão NEO CARD. Foi anexada relação dos beneficiários fornecida pela empresa, onde se observa que os nomes se repetem mensalmente.

Esclarece ainda que serviram de base para este levantamento as notas fiscais emitidas pela empresa Neo Incentive Marketing Integrado Ltda e a relação dos beneficiários dos cartões, conforme a relação anexada aos autos.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 25/04/2007 (fl.01).

A Notificada apresentou impugnação tempestiva (fls. 34/50) – acompanhada de anexos de fls. 72/118 –, alegando, em síntese, que:

1. a nulidade no que tange a NFLD pela ausência de discriminação clara e precisa do fato gerador, e por violar as garantias ao Devido Processo Legal e Ampla Defesa;
2. seja julgado improcedente o lançamento em face da inexistência da hipótese de incidência, vale dizer que não praticou qualquer ato previsto na legislação previdenciária que ensejasse o fato gerador da obrigação tributária. Os valores pagos eventualmente como prêmios tem definição e contornos jurídicos próprios.

Conforme despacho às fls. 123, os autos foram encaminhados em diligência para pronunciamento da autoridade lançadora sobre: (i) definição correta do período fiscalizado; (ii) inclusão da fundamentação legal de aferição indireta, haja a vista a mesma não ser constante nem do Relatório FLD e nem do Relatório Fiscal.

Em resposta à diligência solicitada, a autoridade lançadora emite Relatório Complementar às fls. 128, informando, em síntese: (i) o período determinado no MPF para fiscalização foi de 01/97 a 12/06; (ii) tendo em vista a não apresentação do Livro Diário, o crédito previdenciário foi constituído pelas Notas Fiscais apresentadas pelo Sujeito Passivo, de 01/06 a 12/06; (iii) a aferição indireta pela não apresentação dos valores pagos aos beneficiários relacionados nominalmente às fls. 25/26 anexas à notificação, está amparada na Lei 8.212/91, art. 33, §§ 3º e 6º e demais legislação a respeito; (iv) Foi reaberto o prazo de defesa e enviado o Relatório ao interessado.

#### **Da impugnação ao Relatório Complementar.**

1. **Da nulidade do lançamento.** Apresenta uma listagem dos documentos solicitados no TIAD, trazendo sua contestação ao fato afirmado no Relatório Fiscal que as Notas Fiscais não foram confrontadas com o Livro Diário devido à não apresentação pela empresa, razão pela qual se efetivou o lançamento por aferição, pelo total das Notas Fiscais, menos a comissão de 10%. Aduz trazer fatos e procedimentos que caracterizam a não boa técnica pelo agente fiscal, o que levou ao cerceamento de defesa da empresa para demonstrar a improcedência do pretense débito. Não se pode imputar a alguém infração para cujo cometimento não concorreu, principalmente com relação ao Livro Razão que pode perfeitamente substituir o Diário. Os documentos verificados e os valores lançados foram identificados de maneira controvertida, não permitindo que os valores sejam conferidos pela notificada. A simples menção das rubricas e período abrangido pela fiscalização não é suficiente para suprir a falha antes mencionada, pois impede que os valores sejam conferidos pelo contribuinte. Ademais, não é o caso de se aplicar o §3º da Lei 8.212/91, pois neste caso a Fiscalização dispunha de elementos que lhe permitia conhecer o valor exato do montante a título de folhas de salários e seus reflexos, principalmente porque tinha em mãos as GFIP's, solicitadas no Tiad. Assim, considerando-se a obrigação do fisco de arrecadar subordinado principalmente ao princípio da legalidade e a disponibilização documental, inquestionável é a sua obrigação de declarar a nulidade do presente;
2. **Da inexistência do fato impositivo a legitimar a autuação.** Afirma que a verba paga não tem natureza salarial, trazendo o art. 457 da CLT, haja vista que este e seus incisos indicam o conceito de remuneração e verbas que integram o salário. Não integra este conceito o "prêmio" pago aos empregados. Inexiste o fato tributário capaz de legitimar a notificação de lançamento de débito, não sendo possível pegar de empréstimo o conceito jurídico da expressão salário, confundindo-se como Contrato de Premiação, onde tais rubricas não são acatadas como salário indireto, sem qualquer *plus* e já rechaçado pela Justiça do Trabalho em inúmeros arestos, como o citado;
3. **Da indevida glosa em face da desconsideração das retenções efetuadas e dos tetos no mês da competência.** A fiscalização efetivou a autuação sem diferenciar empregados de contribuintes individuais, aplicando em todos os casos a mesma alíquota. Ao realizar o lançamento a fiscalização aplicou a taxa de 8% sobre o

montante pago pela empresa, sem individualizar os valores e as competências relativas a cada beneficiário. Daí decorre que a autuação desconsiderou os valores já descontados dos empregados na folha de pagamento normal da empresa em cada competência, sem ser observado o teto do salário de contribuição para cada empregado que recebeu o benefício;

4. **Do requerimento.** Requer a nulidade no que tange a NFLD pela ausência de discriminação clara e precisa do fato gerador, e por violar as garantias ao Devido Processo Legal e Ampla Defesa. Requer que seja julgado improcedente o lançamento em face da inexistência da hipótese de incidência, vale dizer que não praticou qualquer ato previsto na legislação previdenciária que ensejasse o fato gerador da obrigação tributária. Os valores pagos eventualmente como prêmios tem definição e contornos jurídicos próprios. Requer que seja julgado insubsistente pela ausência de previsão em lei nos exatos termos do art. 9º CTN, que tem aplicação sistemática com os artigos 5º, II e 150, I que predica a indispensabilidade da Lei pela CF. Caso não se atenda aos pleitos acima, que pelo menos seja considerado para apuração pela alíquota efetiva dos contribuintes segurados, ou seja, por não considerar as retenções mensais e o teto de cada mês de competência e ainda se reduza a multa ao percentual de 10% do valor principal e aplicado como indexador para atualização o IPCA/IBGE.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ – por meio do Acórdão 12-19.295 da 15ª Turma da DRJ/RJOI (fls. 157/174) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que não havia justificativa nem amparo legal para prosperar a pretensão da Impugnante no sentido de considerar o procedimento fiscal passível de nulidade.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (DERAT) no Rio de Janeiro/RJ informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O Recurso é tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

**A Recorrente alega que não consta no lançamento fiscal a necessária e adequada descrição dos fatos e motivação da autuação, existindo dúvidas quanto ao lançamento, o qual, diante de tais irregularidades, deve ser declarado nulo.**

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, que foram as relativas à contribuição dos segurados empregados não descontada, à contribuição patronal e às contribuições destinadas ao financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), assim como as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 01/2006 a 12/2006.

Os valores das contribuições sociais previdenciárias decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, provenientes dos valores de prêmios concedidos a esses segurados por meio de cartão de incentivo, emitido pela empresa Neo Incentive Marketing Integrado Ltda.

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal ora analisado atende aos pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/33) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

**Decreto 70.235/1972:**

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O Relatório Fiscal (fls. 19/20) e seus anexos (fls. 01/18, 21/33 e 128/131) são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como discriminam o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD, que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo Analítico de Débito (DAD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa. Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL); Discriminativo Sindético de Débito (DSD); planilhas contendo a relação nominal dos segurados beneficiários dos cartões de incentivos (fls. 25/26); Notas Fiscais emitidas pelas empresas fornecedoras dos benefícios; dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Além disso – nos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD (fls. 14/16) e no Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEAF (fls. 17/18) –, todos assinados por representantes da empresa, constam a documentação utilizada para caracterizar e concretizar a hipótese fática do fato gerador das contribuições lançadas e a informação de que o sujeito passivo recebeu toda a documentação utilizada para caracterizar os valores lançados no presente lançamento fiscal. Posteriormente, isso foi confirmado pelo Relatório Fiscal de fls. 19/20 e 128.

**Dentro do contexto fático**, cumpre esclarecer que os cartões de premiação eram fornecidos aos segurados empregados de forma nominal e a base de cálculo foi apurada a partir das Notas Fiscais emitidas pelas empresas fornecedoras dos cartões de incentivos à Recorrente. Isso está consubstanciado no Relatório Fiscal (fls. 19/20 e 128) com os seguintes termos:

*“[...] As Notas fiscais não foram confrontadas com livro Diário pôr não apresentação deste foi emitido o AI, com a fundamentação legal 38. Debcad Nº 37021967-8. Pela não apresentação dos valores creditados a cada beneficiário e o crédito foi constituído pôr aferição, pelo total das Notas Fiscais, menos a comissão de 10% e emitido a AI- Debcad 37021965-1.*

*As contribuições dos segurados empregados foram apuradas pelas alíquotas mínimas.*

*Através da cláusula Quarta, do contrato de Prestação de Serviços, a contratada pagou os prêmios aos beneficiários pelo cartão NEO CARD.*



.....  
*Como pode se observar na relação dos beneficiários fornecida pela empresa, os nomes se repetem mensalmente*

*Serviram de base para este levantamento. As Notas Fiscais, emitidas pela empresa Neo Incentive Marketing Integrado Ltda; A relação dos beneficiários dos cartões, conforme relação anexa: [...]”*

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/128) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

**A Recorrente argumenta que os valores decorrentes das parcelas pagas a título de programa de incentivo, por meio de cartão de premiação, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária por não possuírem natureza remuneratória.**

Tal alegação não deve prosperar pelos fatos, pela legislação de regência e pela jurisprudência judicial e deste Conselho, todos a seguir delineados neste voto.

Considerando o Relatório Fiscal (fls. 19/20 e 128) e o contrato firmado entre a empresa Neo Incentive Marketing Integrado Ltda e a Recorrente, constata-se que era fornecido cartão de premiação aos segurados empregados, destinado a programa de estímulo ao aumento de produtividade e, portanto, relacionado ao alcance de metas de desempenho, conforme registro no contrato de prestação de serviço (fls. 24), que tem como objeto *a prestação de serviços de marketing de incentivo para operacionalização dos programas de incentivos à maximização de resultados da empresa junto a seus indicados.*

Assim, os referidos “colaboradores” são escolhidos e indicados pela própria empresa contratante como beneficiários dos prêmios, pela razão mais óbvia possível, são subordinados à Recorrente.

É importante esclarecer que os contratos firmados entre a Recorrente e a referida empresa Neo Incentive Marketing Integrado Ltda não têm o condão de afastar a incidência da lei, pois, pouco importa que nestes contratos esteja previsto expressamente que os prêmios não configuram salários nem remunerações. Isso está em consonância com o art. 126 do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966 –, *in verbis*:

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

Os valores pagos por meio de cartão de incentivo são considerados prêmios e prêmio é um salário vinculado a fatores de ordem pessoal do trabalhador, como a produção, a eficiência, dentre outros fatores de produção. Caracteriza-se pelo seu aspecto condicional; uma



vez atingida a condição prevista por parte do trabalhador, este faz jus ao mesmo. Portanto, por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter retributivo, ou seja, contraprestação do serviço prestado e, por consequência, possui natureza jurídica salarial.

A Recorrente tenta descaracterizar a natureza salarial dos prêmios alegando que são pagos por mera liberalidade da empresa e sem habitualidade (ganhos eventuais), uma vez que o pagamento é vinculado exclusivamente à eventual superação das metas ou expectativas de desempenho pré-determinadas pela mesma.

Ocorre que tal entendimento não pode prevalecer.

A meu ver, a habitualidade não fica caracterizada apenas pelo pagamento em tempo certo, de forma mensal, bimestral, semestral, ou anual, mas pela garantia do recebimento a cada implemento de condição por parte do trabalhador. Tanto ficou configurada a habitualidade que a Recorrente disponibilizou os cartões, no período de 01/2006 a 12/2006, aos segurados empregados. Portanto, a habitualidade, no presente caso, resta caracterizada em decorrência da própria política de premiação realizada pela Recorrente.

O pagamento de prêmios por cumprimento de condição leva tais valores a aderirem ao contrato de trabalho, cuja eventual supressão pode caracterizar alteração prejudicial do contrato de trabalho, o que é vedado pelo art. 468 da Consolidação das Leis do Trabalho, que dispõe neste sentido:

*Art. 468. Nos contratos individuais de trabalho só é lícita a alteração das respectivas condições por mútuo consentimento, ainda assim, desde que não resultem, direta ou indiretamente, prejuízos ao empregado, sob pena de nulidade da cláusula infringente desta garantia.*

O entendimento acima encontra respaldo na jurisprudência trabalhista, conforme se verifica nos seguintes julgados:

*Prêmios. Salário-condição. Os prêmios constituem modalidade de salário-condição, sujeitos a fatores determinados. E, como tal, integram a remuneração do autor estritamente nos meses em que verificada a condição”.(RO-23976/97 – TRT 3ª Reg. – 1ª T – relator juiz Ricardo Antônio Mohallem – DJMG 22-01-99).*

*Comissões e prêmios. Distinção. Comissão é um percentual calculado sobre as vendas ou cobranças feitas pelo empregado em favor do empregador. O prêmio depende do atingimento de metas estabelecidas pelo empregador. É salário-condição. Uma vez atingida a condição, a empresa paga o valor combinado. Não se pode querer que o preposto saiba a natureza jurídica entre uma verba e outra”. (Proc. nº 00693-2003-902-02-00-7 – Ac. 20030282661 – TRT 2ª Reg. - 3ª Turma – relator juiz Sérgio Pinto Martins – DOESP 24-.06-03).*

Com isso, entendo que há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos segurados empregados por meio de cartão de premiação.

Nesse sentido, registramos que há vários precedentes desta natureza prolatados por esta Corte Administrativa, então denominada 6ª Câmara do 2º Conselho de

Contribuintes: Ac. 206-00236, Ac. 206-00286, Ac. 206-00333, Ac. 206-00949. Ainda registro o teor das ementas nos julgados abaixo:

**ACÓRDÃO 206-00949 – Recurso 147059**

*Ementa: PREVIDENCIÁRIO – REMUNERAÇÃO INDIRETA – UTILIDADES – PAGAMENTO DE PRÊMIO – PRODUTIVIDADE - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO – DECADÊNCIA*

*Incidir contribuição previdenciária sobre o prêmio fornecido pela empresa aos contribuintes individuais que lhe prestam serviços, a título de incentivo pelas vendas. (...)*

**ACÓRDÃO 206-00286 – Recurso 141822**

*Ementa: NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - REMUNERAÇÃO. INCENTIVE HOUSE. PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*MULTA MORATÓRIA E OS JUROS SELIC SÃO DEVIDOS NO CASO DE INADIMPLÊNCIA DO CONTRIBUINTE.*

*A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela Incentive House S.A. é fato gerador de contribuição previdenciária.*

*Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.*

*O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.*

Dentro desse contexto, peço vênua à ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira para transcrever trecho de seu voto, condutor do Ac. 206-01657, que enfrenta a questão ora posta em julgamento:

*[...] Conforme discutido nos autos o ponto chave é a identificação do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Para isso fazemos uso da legislação previdenciária, atrelada a conceitos trazidos da legislação trabalhista.*

*De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:*

*“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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)”*

*O conceito de remuneração, descrito no art. 457 da CLT, deve ser analisado em sua acepção mais ampla, ou seja, correspondendo ao gênero, do qual são espécies principais os termos salários, ordenados, vencimentos etc.*

*“Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*

*§ 1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.*

*(Súmulas nos 84, 101 e 226 do TST.)*

*§ 2º Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de cinquenta por cento do salário percebido pelo empregado.*

*§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.*

*Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.”*

*Não procede o argumento do recorrente, uma vez que já está pacificado na doutrina e jurisprudência que os prêmios pagos possuem natureza salarial.*

*A definição de “prêmios” dada pela recorrente não se coaduna com a de verba indenizatória, mas, com a de parcelas suplementares pagas em razão do exercício de atividades, tendo o empregado alcançado resultados no exercício da atividade laboral.*

*(...)*

*Claro é o posicionamento do STF, acerca da natureza salarial dos prêmios, posto o descrito na súmula nº 209, nestes termos:*

*“Súmula 209 – Salário-Prêmio, salário –produção. O salário-produção, como outras modalidades de salário prêmio, é devido,*

*desde que verificada a condição a que estiver subordinado, e não pode ser suprimido, unilateralmente, pelo empregador, quando pago com habitualidade.”*

*Os prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um “plus” em função do alcance de metas e resultados. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao empregado.*

*(...)*

*Vale destacar ainda, que por se caracterizarem como remuneração, os prêmios devem, em regra, refletir no pagamento de todas as demais verbas trabalhistas, sejam elas: férias, 13º salário, repouso semanal remunerado, devendo-se observar a habitualidade dependendo da verba que se faça incidir.*

*Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito remuneração. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.*

*Cabe destacar nesse ponto, que os conceitos de salário e de remuneração não se confundem. Enquanto o primeiro é restrito à contraprestação do serviço devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, em virtude da relação de emprego; a remuneração é mais ampla, abrangendo o salário, com todos os componentes, e as gorjetas, pagas por terceiros. Nesse sentido é a lição de Alice Monteiro de Barros, na obra Curso de Direito do Trabalho, Editora LTR, 3ª edição, página 730.*

*A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, nestas palavras: (...)*

*Pela análise do dispositivo legal, podemos observar que não existe nenhuma exclusão quanto aos prêmios concedidos seja aos segurados empregados ou contribuintes individuais. Além disso, o texto legal não cria distinção entre as exclusões aplicáveis aos empregados e aos contribuintes individuais. [...]”*

Dessa forma, não acato as alegações da Recorrente, eis que valores pagos por meio de cartão de incentivo possuem natureza remuneratória e devem integrar o salário de contribuição.

**Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.**

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991<sup>1</sup>).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

**Lei 9.430/1996:**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

---

<sup>1</sup> Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).



*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.



Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g,n.)*

**Lei 9.430/1996:**

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)*

**§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.**

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

**Lei 9.430/1996:**

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

### **CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso voluntário e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.