



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

**Processo n°** 16327.001466/2009-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-004.715 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de agosto de 2018  
**Matéria** OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES  
**Recorrente** BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/12/2003 a 28/02/2006

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

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

LUVAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. *HIRING BONUS*.

Não integra o conceito de salário-de-contribuição os valores pagos à título de bônus de contratação (também denominado de "luvas" ou "hiring bonus") quando não restar demonstrado que foram pagos em decorrência da prestação de serviço.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência dos fatos geradores até nov/2004, inclusive; e, no mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para determinar que o recálculo da multa aplicada seja realizado nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator), Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatamy Fonseca Neto, que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 16327.001466/2009-26, em face do acórdão nº 16-45.634, julgado pela 12ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), em sessão realizada em 11 de abril de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

### *DA AUTUAÇÃO*

*Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa retro identificada, por meio do Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 37.265.7800, no montante de R\$ 686.677,28 (seiscentos e oitenta e seis mil e seiscentos e setenta e sete reais e vinte e oito centavos), consolidado em 18/12/2009, referente a contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) – SALÁRIO-EDUCAÇÃO (FNDE – Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação), incidentes sobre valores pagos, pelo incorporado BANCO SANTANDER BRASIL S.A. – CNPJ 61.472.676/000172, aos empregados, a título de PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR LUVAS, não declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), relativas a competências de 12/2003 a 02/2006.*

*O Relatório do Auto de Infração, de fls. 17 a 19, em suma, traz as seguintes informações:*

- que o Banco Santander Brasil S.A. – CNPJ 61.472.676/000172 foi incorporado pelo contribuinte em epígrafe, conforme ata de assembléia geral extraordinária realizada em 31/08/2006;*
- que, em auditoria fiscal concluída no incorporado em dezembro de 2006, foi verificado que o mesmo não considerou*

*como verba incidente de contribuições para a previdência social a remuneração paga aos segurados empregados, a seguir discriminada: levantamento PCL – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR LUVAS – DEBCAD 37.043.5966 – competências 10/2005 a 02/2006;*

- *que esta verba foi objeto de cobrança das contribuições previdenciárias devidas conforme Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD com o n.º de DEBCAD acima mencionado, sendo que a contribuição para o FNDE deixou de ser cobrada naquele momento, tendo em vista as determinações contidas no art. 615 da Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14/07/2005;*

- *que, naquele momento, foi elaborada e encaminhada REPRESENTAÇÃO ADMINISTRATIVA — RA ao Presidente do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE; cadastrada na RFB sob o n.º 35464.004958/2006-09, tendo sido uma cópia entregue ao contribuinte;*

- *que, devido à transferência de competência para a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, por força do Decreto n.º 6.003, de 29/12/2006, e da Lei n.º 11.457, de 16/03/2007, o FNDE devolveu tal RA para o devido lançamento do crédito;*

- *que foi considerada a mesma base lançada na NFLD retro mencionada, cujo Relatório de Lançamentos (RL) consta na RA utilizada como base deste lançamento, bem como neste AI, tendo sido aplicada a alíquota de 2,5%;*

- *que os conceitos de remuneração e salário estão previstos nos artigos 457 e 458 da CLT, e o de salário-de-contribuição, para o empregado, está estabelecido no artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91 e no artigo 214, I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99;*

- *que, por terem os mesmos elementos de prova, este AI seria apensado à NFLD retro mencionada.*

*Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos ao Auto de Infração: capa do AI; RL – Relatório de Lançamentos; DD – Discriminativo do Débito; FLD – Fundamentos Legais do Débito; IPC – Instruções para o Contribuinte; Relatório de Vínculos; e, Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal.*

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

*Inconformada com a autuação, da qual foi cientificada em 30/12/2009 (fls. 02), a empresa apresentou, em 29/01/2010, a impugnação de fls. 28 a 41, com documentos anexos às fls. 42 a 112 (cópias de Procuração e substabelecimento, de documentos de identificação dos subscritores da impugnação, de Atas de Assembléias Gerais Ordinárias e Extraordinárias e de Reuniões do Conselho de Administração), e, em 08/02/2010, o requerimento de juntada de documentos de fls. 113, com*

*documentos anexos às fls. 114 a 125 (cópias de guias de recolhimento do Salário-Educação), fazendo um breve relato dos fatos, e deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.*

*Dos fatos:*

*Afirma, aqui, a impugnante, que foi submetida à fiscalização, tendo, desta, emanado a exigência inserta nesta notificação, segundo a qual estaria sujeita ao pagamento do débito de R\$ 686.677,28, por ter deixado de recolher, nos períodos de dezembro de 2003 a fevereiro de 2006, a contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, supostamente incidente sobre os pagamentos efetuados aos funcionários a título de “Luvas”.*

*E destaca que o presente auto de infração seria complementar ao consubstanciado nos autos do P.A. n.º 35464.000583/200781 – NFLD n.º 37.043.5966, em que a autoridade fiscal teria procedido ao lançamento das verbas previdenciárias e do INCRA, supostamente incidentes sobre os valores pagos a título de “Luvas”, no período de abril a julho de 1999, fevereiro e novembro de 2000, janeiro, fevereiro, abril, maio, outubro e dezembro de 2001, janeiro, março a junho, agosto, outubro e dezembro de 2002, fevereiro, maio, junho de 2003 a janeiro de 2005, março de 2005 a fevereiro de 2006.*

*Pontua, ainda, que o lançamento referente à NFLD n.º 37.043.596-6 teria sido parcialmente cancelado em razão do reconhecimento da decadência argüida em sede de recurso voluntário, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.*

*Da decadência:*

*Sustenta, aqui, a empresa, que parte do crédito tributário em tela estaria fulminada pela decadência.*

*Informa que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 8, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que determinavam que o prazo decadencial para o lançamento das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.*

*Para ela, deveria ser aplicado às contribuições em tela, por se tratarem de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), contando-se o prazo decadencial a partir da ocorrência dos fatos geradores.*

*Defende, no caso, que os créditos tributários apurados nos meses de dezembro de 2003 a novembro de 2004 estariam decaídos, tendo em vista que teria sido cientificada da autuação em 30/12/2009.*

*Afasta a possibilidade de aplicação do prazo previsto no artigo 173 do CTN, em vista da ausência de pagamento do tributo, afirmando ter recolhido a contribuição devida nos meses de dezembro de 2003 a novembro de 2004, conforme guias anexas.*

*Ressalta, então, que, em sede de julgamento do recurso interposto nos autos da NFLD n.º 37.043.5966,*

*vinculada ao presente AI, a Autoridade Julgadora teria reconhecido a decadência do direito do Fisco em efetuar a cobrança de parte do crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.*

*Segundo ela, teria havido a antecipação do pagamento da contribuição ao Salário Educação incidente sobre a remuneração dos empregados, de modo que eventuais inexatidões no referido recolhimento, apontadas pela Autoridade Fiscal, deveriam ser formalizadas dentro do prazo previsto no artigo 150, § 4º do CTN.*

*E conclui que o lançamento, consistente em auto de infração notificado ao contribuinte em 30/12/2009, seria parcialmente extemporâneo, razão pela qual deveria ser decretada a sua decadência, com a conseqüente anulação e cancelamento da exigência tributária referente aos meses de dezembro de 2003 a novembro de 2004.*

*Das luvas:*

*Defende, aqui, a empresa, a não incidência de contribuição ao Salário Educação sobre o pagamento efetuado aos empregados a título de luvas.*

*Inicialmente, esclarece que os valores exigidos na presente Notificação de Lançamento Fiscal não seriam derivados do pagamento de gratificações ajustadas, como teria feito entender a Autoridade Fiscal, mas sim do pagamento efetuado aos empregados a título de ganhos eventuais.*

*Alega que os valores desembolsados a título de “Luvas” não integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros, na medida em que se configurariam como ganhos eventuais, conforme disposto na Instrução Normativa n.º 04/99 da Diretoria Colegiada do INSS.*

*Para ela, o simples fato do pagamento da verba enumerada, do prêmio, se perfazer em vantagem ao empregado não significaria que a mesma estaria abrangida pelo conceito de salário de contribuição, constante no art. 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91.*

*Afirma que o comando encerrado no § 4º do art. 201 da Constituição Federal estaria a indicar que não seria qualquer “ganho” do empregado que integraria o salário para efeito de pagamento da contribuição previdenciária.*

*Faz menção, então, aos artigos 22 e 28 da Lei n.º 8.212/91, e alega que, para o “ganho” integrar o “salário”, ele deveria ser “habitual”, acrescido da adjetivação “útil”.*

*Segundo ela, o pagamento do salário na forma de utilidade somente se subsumiria ao conceito de salário indireto, na hipótese desta remuneração estar substituindo uma necessidade vital do empregado.*

*Destaca que o pagamento das luvas, no caso, não se revestiria da natureza salarial, já que não contemplaria a satisfação de uma “necessidade vital”, nem substituiria parte do salário do empregado, tampouco se revestiria do caráter de habitualidade, necessários à configuração do salário indireto.*

*Sustenta, ainda que o pagamento das luvas seria despendido pelo empregador como incentivo, prêmio, ou seja, para a execução do trabalho e não pela execução do mesmo, não podendo compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.*

*Menciona que tal prêmio, cujo valor seria estipulado pelo empregador, visaria a incentivar o trabalho dos empregados, sem contudo substituir uma despesa que os mesmos teriam, sendo concedido para que o empregado se sentisse estimulado a desenvolver seu trabalho.*

*Para ela, existiria diferença entre o pagamento de salário indireto e o pagamento de um prêmio a título de estímulo para a produtividade, sendo que a linha divisória entre as duas situações estaria na constatação de haver ou não substituição de um pagamento que seria normalmente realizado pelo empregado, como uma despesa normal – existindo substituição, haveria salário indireto, e não ocorrendo a mesma, se trataria de uma despesa da empresa, que não se caracterizaria como remuneração.*

*Entende que, como o empregado não contaria com tal numerário para a manutenção de sua vida normal, este não integraria a remuneração indireta.*

*E conclui que a parcela paga a título de prêmio não constituiria acréscimo no salário dos empregados, pugnando pelo cancelamento do Auto de Infração.*

*Do pedido:*

*Face às razões expostas, requer a empresa seja julgada procedente a impugnação para: a) o reconhecimento da decadência do direito do Fisco em exigir a contribuição ao Salário Educação apurada nos períodos de dezembro de 2003 a novembro de 2004; b) a desconstituição do auto de infração, tendo em vista não se tratar de pagamento com natureza salarial, sendo impossível a sua integração na base de cálculo da contribuição em tela.*

É o relatório.

A contribuinte, inconformada com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 170/190, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### 1. Decadência

Em relação à decadência, o contribuinte faz referência aos períodos até 11/2004. Isso porque só foi regularmente cientificado do lançamento em 30/12/2009.

A DRJ rejeitou a alegação, porque entendeu que o contribuinte não efetuara antecipação do pagamento referente especificamente às contribuições incidentes sobre a , rubrica específica, e por isso a contagem do prazo decadencial deslocar-se-ia do § 4º do artigo 150, do CTN, para o artigo 173, I, do CTN.

No entanto, a Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, estabelece que:

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

Contando-se o prazo decadencial na forma do artigo 150, § 4º do CTN, a partir da ocorrência do fato gerador, e considerando a antecipação de pagamentos de contribuições, ainda que não especificamente sobre valores pagos a título de "luvas", mas aplicando a inteligência da Súmula acima transcrita, é de ser reconhecida a decadência do lançamento até a competência 11/2004, inclusive.

### 2. Pagamento de luvas / hiring bonus.

As contribuições ao Salário-Educação foram lançadas, neste AI, por meio do levantamento PC – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR LUVAS, em competências de 12/2003 a 02/2006, considerando as mesmas bases de cálculo da NFLD n.º 37.043.596-6 - processo administrativo n.º 35464.000583/2007-81, na qual foram lançadas apenas contribuições previdenciárias e destinadas ao INCRA, e que constam, no Relatório Fiscal da referida NFLD, as informações a seguir transcritas:

(...)

### *DAS RAZÕES DO LANÇAMENTO DOS CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS*

(...)

2. Da análise da documentação descrita no item 1 anterior, constatou-se que a empresa remunerou, sob o título "Abono de permanência" e posteriormente "Luvas", segurados da Previdência Social.

3. Não foram apresentados à fiscalização, apesar de formalmente solicitados mediante TIAD de 20/09/2006, documentos que demonstrassem os critérios utilizados pela empresa para remunerar os segurados empregados, conforme descrito no item 2 supra. Porém, foi informado verbalmente à fiscalização pelo Senhor Marco Antonio de Almeida, Gerente Geral de Assuntos Fiscais da empresa, a política de pagamento do Abono de Permanência / Luvas, como segue:

a) Para determinadas contratações de segurados que ocupem cargos elevados na estrutura administrativa da empresa, são oferecidos benefícios extra-salariais para concretizar as contratações;

b) A concessão do Abono de Permanência / Luvas faz parte desses benefícios;

c) Conforme o cargo a ser ocupado pelo segurado, determinado valor, em moeda corrente, é colocado à sua disposição;

d) Esse valor é pago através de aportes de capital, em nome do segurado, em uma das seguintes empresas:

d.1) Santander Seguradora S/A CNPJ 87.376.109/0001-06;

d.2) Icatu Hartford Seguros S/A CNPJ 42.283.770/0001-39.

(...)

### *DO CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO DOS ABONOS DE PERMANÊNCIA E DAS LUVAS CONCEDIDOS*

(...)

8. Não se constatou a exigência por parte da empresa de relatório de prestação de contas dos segurados em relação aos gastos por eles efetuados, afastando-se então o aspecto de reembolso e reforçando o aspecto remuneratório;

9. Assim, a prática reiterada de a empresa empregadora utilizar-se da concessão de benefícios, entre eles Abono de Permanência e Luvas, para concretizar a contratação de profissionais graduados no mercado, e a expectativa criada aos trabalhadores pela bonificação, conferem-lhes propriedades

**retributivas e, conseqüentemente, constituem-se em elementos remuneratórios do trabalho;**

(...)

**DOS CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS UTILIZADOS PARA O CÁLCULO DO MONTANTE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA NESTE DOCUMENTO**

(...)

1. Resultou infrutífera a intimação tanto para a empresa apresentar as folhas de pagamento, os Livros Diário e os Contratos de Prestação de Serviço celebrados com as empresas Santander Seguradora S/A, Santander Seguros S/A e Icatu Hartford Seguros S/A, quanto para apresentar a Relação de Beneficiários do Abono de Permanência / Luvas, ou seja, revelar a quais segurados da Previdência Social foram pagos os valores a esse título e, então, identificar esses segurados e as respectivas remunerações para o Cadastro Nacional de Informações Sociais CNIS, por meio da Guia do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social GFIP, para efeito da formação dos salários-de-benefício correspondentes. Não foram apresentados também, os documentos de suporte referentes aos lançamentos na escrituração contábil da empresa solicitados pela Fiscalização.

(...)

6. Em conformidade com as disposições dos §1º e §3º, do art. 33, da LOSS/91, a base de cálculo das contribuições previdenciárias relativa aos pagamentos efetuados a título de "Abono de Permanência" e "Luvas" esta sendo arbitrada, neste documento, e lançada no CNPJ 61.472.676/000172 (Centralizador) pelo valor constante da Relação de Pagamentos e pelos lançamentos efetuados a débito nas seguintes contas contábeis, os quais registram a contabilização dos pagamentos dos Abonos / Luvas efetuados:

(...)

b) COSIF 1.9.9.10.00.2 Despesas Antecipadas; Padrão 31390.9 Desp Antec Abono de Permanência, no período 09/2003 a 05/2005;

c) COSIF 8.1.7.27.00.3 Despesas de Pessoal Benefícios;

Padrão 95587.9 Desp Benef Prev Comp Luvas, no período 03/2004 a 05/2004;

d) COSIF 1.9.9.10.00.2 Despesas Antecipadas; Padrão 31401.0 Desp Antecip Prev Comp Luvas, no período 06/2005 a 12/2005;  
e

e) Relação de Pagamentos apresentada à fiscalização pelo contribuinte, no período 10/2005, 01/2006 e 02/2006.

(...)

(grifou-se)

Pois bem.

Em relação a matéria do bônus de contratação, também chamado de "luvas" ou *hiring bonus*, transcrevo o voto vencido da Conselheira Relatora Júnia Roberta Gouveia Sampaio, cuja sessão participei e acompanhei o seu voto, de modo que o presente voto integre as minhas razões para decidir no presente caso. Segue a transcrição do voto:

**"BÔNUS DE CONTRATAÇÃO - HIRING BONUS**

*Em sua decisão (fls. 563), a DRJ entendeu que o bônus de contratação se subsume ao conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, pois este "não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou título. São vantagens acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral. No que tange à verba denominada Bônus de Contratação, a situação fática demonstra que o intuito era nitidamente de complementação da remuneração e não indenização.*

*Os artigos 22 , I, da Lei nº 8.212/91 e 201, I, e §1º do Regulamento da Previdência Social - RPS não deixam dúvidas que o fato gerador das contribuições previdenciárias se caracteriza como a **remuneração pela prestação de um serviço**. Vejamos:*

*"Lei nº 8.212/91*

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas 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)*

*Regulamento da Previdência Social - RPS*

*Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:*

(...)

*II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual*

*§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas 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 os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º (grifamos)*

*Analisando a situação fática mencionada na decisão recorrida, o que encontramos foi o pagamento de um bônus, a alguns empregados, uma única vez, no mês de setembro de 2009. Assim, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, entendo que não se encontra demonstrado que o referido pagamento teria natureza de "complementação da remuneração" em razão dos seguintes motivos.*

*Em primeiro lugar, a referida verba é paga por ocasião da contratação do empregado e, sendo assim, não há que se falar que se trata de verba destinada a retribuir o trabalho, uma vez que a relação trabalhista entre as partes sequer iniciou.*

*Em segundo lugar, por entender que os mencionados pagamentos possuem natureza indenizatória. Isso porque, quando ainda usufruíamos de economia saudável e expansão, em que havia razoável escassez de mão de obra qualificada, foi introduzida a figura do bônus de contratação como forma de compensar o trabalhador pelos benefícios já adquiridos no antigo empregador Trata-se de pagamento sem nenhuma feição retributiva de prestação de serviços, não se caracterizando o bônus de contratação como decorrência lógica de prestação de serviços, pois o pagamento serve efetivamente como incentivo para ruptura do vínculo empregatício anterior para o empregado assumir nova relação jurídica empregatícia, reduzindo os riscos inerentes a esta opção. Nesse sentido, importante destacar a seguinte decisão do Tribunal Superior do Trabalho*

*RECURSO DE REVISTA. 1. CONTRATO POR PRAZO DETERMINADO. INDENIZAÇÃO. O recurso de revista se concentra na avaliação do direito posto em discussão. Assim, em tal via, já não são revolidos fatos e provas, campo em que remanesce soberana a instância regional. Diante de tal peculiaridade, o deslinde do apelo considerará apenas a realidade que o acórdão atacado revelar. Esta é a inteligência das Súmulas 126 e 297 do TST. Recurso de revista não conhecido. 2. BÔNUS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. Não verificada a habitualidade no pagamento do bônus, tampouco o seu recebimento em decorrência do labor a ser desenvolvido, mas como incentivo à contratação, não se faz potencial a*

**ofensa ao art. 457, § 1º, da CLT.** Por sua vez, *arestos em desacordo com o art. 896, 'a', da CLT ou inespecíficos (Súmula 296/TST) não impulsionam o recurso de revista. Recurso de revista não conhecido.* (Processo:RR - 90700-19.2003.5.02.0072, Rel. Ministro Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, 3ª Turma; DEJT 22/05/2009).(grifamos)

*Por fim, há que se ressaltar que o referido pagamento se deu uma única vez o que lhe retiraria o requisito da habitualidade. Embora se trate de matéria recente, o CARF já se manifestou, mais de uma vez, quanto exclusão do bônus de contratação da base de cálculo conforme se verifica pelas decisões abaixo transcritas:*

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias  
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008  
VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO.  
O Supremo Tribunal Federal, no RE nº 478410 entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Adoção do mesmo entendimento pela AGU por meio da edição da Sumula nº 60.

#### **BÔNUS CONTRATAÇÃO.**

*Conflito na autuação que configura a verba como gratificação ajustada, a qual decorre de relação de emprego, porém exige o crédito tributário sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais.*

**Ausência de demonstração que o bônus de contratação fora pago em decorrência de prestação de serviços.**

#### **MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA**

*Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente NFLD ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.(Acórdão 2301-003.086, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de setembro de 2012) (grifamos)*

#### **"SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BÔNUS DE ADMISSÃO. CARACTERÍSTICAS.**

*Para integrar o salário de contribuição, a verba paga a segurado deve ter as seguinte características: **a) não eventualidade; b) auferição pelo trabalho; c) integração ao patrimônio do trabalhador; d) irrelevância do título; e e) paga pelos serviços efetivamente prestados ou pelo tempo à disposição do empregador.***

*No presente caso, o fisco fundamentou a existência do fato gerador somente pela verba não constar do rol expresso no § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/1991, **tornando insuficiente a demonstração do fato gerador e a consegüente existência da obrigação tributária principal**"(Acórdão 2301-003.762, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de outubro de 2013) (grifamos).*

*Diante do exposto, entendo que não restou demonstrado o caráter retributivo da prestação de serviço exigido pelo artigos. 28, I da Lei nº 8.212/91 e 201, II, §1º do Regulamento da Previdência Social que pudesse legitimar a incidência de contribuições sociais sobre tais verbas."*

Entendo que a utilização pelas empresas de pagamento de luvas com objeto de atrair melhores profissionais, serve como forma de compensação, vindo a indenizar aquele profissional, incentivando-o ao pedido de demissão da outra empresa que trabalho.

Entendo que se trata de verba não remuneratória, tendo função indenizatória, até porque não há prestação de serviço que justifique a ela integrar o conceito de salário-de-contribuição.

No presente caso não se afigura o bônus de contratação ("luvas" ou hiring bonus") como decorrente de prestação de serviços. Assim, compreendo pela não integração destas verbas no conceito de salário-de-contribuição, devendo ser dado total provimento ao recurso, razão pelo qual encaminho voto neste sentido.

Sendo vencido quanto ao mérito do recurso, passo a análise das demais questões suscitadas.

### **Multa aplicada**

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN positiva o princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

### Conclusão.

Ante o exposto, voto por reconhecer a decadência do lançamento tributário até a competência 11/2004, inclusive e, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

### Voto Vencedor

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Redatora Designada

Congratulo o i. Conselheiro Martin da Silva Gesto, pelo brilhantismo com que fundamentou seu voto. Entretanto, peço vênica para divergir de seu posicionamento, no que toca ao recálculo da multa para aplicação da multa mais benéfica, nos termos do art. 106, do CTN.

Entendeu o i. Relator que na aplicação da retroatividade benigna a multa deve se limitar a 20%, conforme art. 35, da Lei nº 8.212/91 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009. Nesse ponto tenho que discordar de tal posicionamento pelas razões que passo a expor.

A legislação vigente à época dos fatos geradores era a seguinte:

Para obrigação principal:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*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;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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). (Grifei)

Para obrigação acessória:

Art. 32 [...]

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:(Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

0 a 5 segurados-1/2 valor mínimo

6 a 15 segurados-1 x o valor mínimo

*16 a 50 segurados-2 x o valor mínimo*

*51 a 100 segurados-5 x o valor mínimo*

*101 a 500 segurados-10 x o valor mínimo*

*501 a 1000 segurados-20 x o valor mínimo*

*1001 a 5000 segurados-35 x o valor mínimo*

*acima de 5000 segurados-50 x o valor mínimo*

*§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Do que se lê, à época dos fatos geradores aplicava-se multa pela falta de recolhimento, em notificação de lançamento, cumulada com multa por descumprimento de obrigação acessória, de 100% sobre o valor do débito, limitada aos valores previstos no § 4º, acima transcrito.

Com a alteração introduzida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, restou alterado o art. 35, mandando aplicar a multa e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, nos casos de débitos não pagos nos prazos previstos em legislação, e foi incluso o art. 35-A, mandando que se aplicasse o art. 44 da Lei 9.430/96, nos casos de lançamento de ofício:

*Lei nº 8.212/91*

*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).*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Grifei)*

*Lei nº 9.430/96*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de*

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

*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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

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

Como se verifica, com a nova redação, as multas aplicadas no lançamento de ofício (principal e por descumprimento de obrigação acessória) foram conjugadas em um só percentual (75%) que agora é aplicado tanto pela falta de recolhimento quanto pela falta de entrega de declaração ou entrega de declaração com dados inexatos.

Dessa forma, na aplicação da penalidade mais benéfica deve-se comparar as multas da legislação anterior (falta de pagamento/recolhimento + falta de declaração e declaração inexata) com a legislação atual (falta de pagamento/recolhimento/declaração e declaração inexata).

Em realidade, o que visualizo é a ocorrência de um desmembramento da antiga redação do art. 35, que previa o percentual da multa, de acordo com a condição da obrigação/crédito, se inscrito ou não em notificação de lançamento, ou em dívida ativa.

Sendo que a nova redação do art. 35 tratou dos casos de pagamento após o vencimento da obrigação, e o art. 35-A dos casos em que há constituição do crédito por lançamento de ofício.

Então, como o caso dos autos se trata de lançamento de ofício, o comparativo das multas, para aplicação da mais benéfica, deve ser feita da seguinte forma:

Legislação anterior	Legislação atual
Art. 35, inciso II (obrigação principal: lançamento de ofício por falta de pagamento) <sup>1</sup> Art. 32, § 5 (obrigação acessória: falta de declaração/declaração inexata)	Art. 35-A (lançamento de ofício) c/c Art. 44 (Obrigação principal + obrigação acessória: lançamento de ofício por falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata).

<sup>1</sup> Análise no momento do julgamento

Uma vez que, a legislação atual juntou as multas de obrigação principal e acessória a uma só multa de 75% (sem ocorrência de qualificação da multa), a aplicação do novo art. 32-A só se justifica aos casos em que só ocorre a falta de declaração ou declaração inexata, sem a ocorrência de falta de pagamento ou recolhimento. Ou seja, justifica-se nos casos em que o contribuinte efetuou o pagamento/recolhimento, mas não entregou a declaração ou a entregou com dados incorretos, sem impactos sobre o valor da contribuição devida/paga. Portanto, discordo do entendimento do i. Relator quanto à aplicação da multa limitada a 20% constante na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, pois a aplicação dele só é cabível nos casos em que não há lançamento de ofício.

No caso dos autos, ocorreu tanto falta de pagamento quanto declaração inexata, onde só é cabível a aplicação da multa da antiga redação do art. 35 c/c art. 32, § 5º, ou o novo art. 35-A, se mais benéfico ao contribuinte.

Dessa forma, para a aplicação da multa mais benéfica, nos termos do art. 106 do CTN, o comparativo de multas deve seguir o disposto na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para recalcular a multa aplicando a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias