Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.001462/2009-48

Processo nº	16327.001462/2009-48
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-009.255 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	19 de novembro de 2020
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Demonstrada a divergência jurisprudencial, com o cumprimento de todos os pressupostos regimentais, é de se conhecer do Recurso Especial, mormente quando o paradigma trata da mesma verba, autuada na mesma ação fiscal do acórdão recorrido.

SALÁRIO INDIRETO. BÔNUS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

Integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive aqueles recebidos a título de bônus ou prêmio, na forma de gratificação ajustada, independentemente da denominação dada pelo contribuinte.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8212/91.Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento quanto à matéria "base de cálculo de contribuição previdenciária – bônus desempenho", vencidas as conselheiras Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento, e quanto à matéria "retroatividade benigna", por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (relatora), Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maurício Nogueira

Righetti, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício e Relatora

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de exigência de Contribuições Sociais destinadas ao FNDE (Terceiros), Debcad 37.265.776-1, referentes ao período de 12/2003 a 12/2005, conforme a seguir:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
35464.004929/2006-39	37.043.592-3	Obrigações Principais (NFLD) Empresa, Segurados, Terceiros (exceto FNDE) e SAT	Acórdãos nºs 206-01.615 e 9202-004.523
16327.001462/2009-48	**37.265.776-1**	**Terceiros/FNDE**	**Recurso Especial**

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 17 a 19, a verba tratada no presente processo foi objeto de cobrança das Contribuições Previdenciárias devidas conforme a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), referente ao Debcad 37.043.592-3 (processo nº 35464.004929/2006-39). Entretanto, a Contribuição para o FNDE deixou de ser cobrada naquele momento, tendo em vista as determinações contidas no art. 615 da Instrução Normativa SRP nº 03, de 2005. A exigência diz respeito ao pagamento de Bônus e Bônus Desempenho, conforme Levantamentos "BO" e "BD".

Em sessão plenária de 12/02/2015, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n° 2301-004.329 (fls. 246 a 251), assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005
>
> Autos de Infração sob N° 37.265.7761
>
> Consolidados em 30/12/2009
>
> FATO GERADOR NÃO DEMONSTRADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
>
> Tratando de pagamento eventual de futuro incerto, onde várias circunstâncias há de ocorrer para que o evento ocorra, independente do labor, não pode ser considerado pagamento de natureza salarial remuneratória.

Documento nato-digital

> No caso em tela trata-se de pagamento realizado a segurado empregado e ou dirigente, por conta de Acordo Coletivo de Trabalho, onde o seu pagamento estava consubstanciado a diversos fatores para que obtivesse resultado desejado e acordado, fazendo jus ao recebimento por merecimento, de natureza eventual, portanto, não incidindo contribuição previdenciária, porque não há fato gerador demonstrado.

A decisão foi assim registrada:

> ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, pela ausência de demonstração do fato gerador da contribuição previdenciária, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Daniel Mendes Melo Bezerra e Cleberson Alex Friess, que votaram em converter o julgamento em diligência, a fim de anexar relatório fiscal e documentos relativos a lançamento diverso, formalizado em relação ao mesmo sujeito passivo, citado pela fiscalização nos autos, para a comprovação dos ilícitos.

O processo foi encaminhado à PGFN em 15/05/2015 (Despacho de Encaminhamento de fls. 252) e, em 23/06/2015, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 253 a 262 (Despacho de Encaminhamento de fls. 273), ao qual foi dado seguimento, nos termos do despacho de 30/04/2016 (fls 274 a 276), para rediscussão acerca da **base de cálculo de contribuição previdenciária – bônus desempenho**.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- da leitura do art. 457 da CLT, percebe-se que o elemento da onerosidade, inerente à relação empregatícia, corresponde ao pagamento, pelo empregador, de um conjunto de parcelas econômicas retributivas da prestação de serviço ou da simples existência da relação de emprego;

- assim, conclui-se que, para caracterização de uma parcela como remuneratória, interessa apenas saber se ela é paga em decorrência da existência do contrato de trabalho, isto é, do vínculo empregatício estabelecido entre empregador e empregado, portanto o nome jurídico atribuído a uma parcela pelo empregador é indiferente para definir os efeitos trabalhistas e previdenciários da verba paga;

- cumpre destacar, ainda, que o art. 28, da Lei nº 8212, de 1991, estabelece que integram o salário de contribuição 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 (cita doutrina de Mauricio Godinho Delgado);

- partindo-se dessas premissas, passa-se a demonstrar a natureza remuneratória (e, portanto, a necessidade de que componham o salário de contribuição) das verbas pagas pelo Contribuinte aos seus empregados, bem como aos contribuintes individuais que lhe prestam serviços e sobre as quais deixou de recolher as Contribuições Previdenciárias;

- a fiscalização efetuou o lançamento de ofício das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas a título de "bônus" e "bônus de desempenho", por entender que se trata de benefício pago a empregados contratados pelo Banco, diretamente relacionado com o trabalho desenvolvido ou a desenvolver, estando, portanto, intrinsecamente associado à contraprestação de serviços;

- o Contribuinte informa que o referido benefício é um pagamento realizado a seus funcionários de forma eventual, sem habitualidade, considerada a ocorrência de diversos fatores;

Documento nato-digital

- ocorre que, como anotado no Acórdão nº 206-01.615, a verba paga em razão do trabalho prestado, independentemente da habitualidade, assume feição remuneratória;

-sabe-se que as parcelas "bônus" e "bônus de desempenho", por estarem relacionadas ao implemento de determinadas condições, assumem a natureza de prêmio, que representa benefício relacionado à autonomia existente no contrato de trabalho, em que se ajustam a forma e as condições para o seu pagamento;

- com efeito, o prêmio é pago ao empregado em decorrência de circunstâncias eleitas relevantes pelo empregador e vinculadas à conduta individual do trabalhador ou coletiva de trabalhadores;

- na qualidade de contraprestação pecuniária sujeita à ocorrência de certas circunstâncias objetivas ou subjetivas, possui, portanto, natureza salarial, nos termos, inclusive, do que reconhecido pelos tribunais trabalhistas, que não deixam dúvida quanto à integração dos prêmios ao salário do empregado (cita jurisprudência do TST);

- nesse contexto, não há que se falar em falta de habitualidade do pagamento das verbas em questão, uma vez que, em se tratado de prêmios, basta que o empregado alcance a condição predeterminada pelo empregador para fazer jus ao benefício, como forma de gratificação ajustada, que, para todos os efeitos, integra a remuneração, segundo o que dispõe o art. 457, § 1º da CLT (cita doutrina de Mauricio Godinho Delgado);

- a posição ora adotada representa, ainda, a jurisprudência consolidada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a exemplo do acórdão a seguir transcrito (Acórdão nº 206-00.333).

Ao final, a Fazenda Nacional pede a reforma do acórdão recorrido, dada a natureza remuneratória das verbas pagas a título de bônus pelo contribuinte aos seus empregados.

O Contribuinte tomou ciência do acórdão, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento em 06/06/2015 (Termo de Ciência de e-fl. 283) e, em 13/06/2015, opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 285 a 289 (Termo de Juntada de e-fl. 294), e em 21/06/2013 ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 397 a 414 (Termo de Juntada de e-fls. 347).

Em suas Contrarrazões, o Contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

Do conhecimento

- a Fazenda Nacional busca demonstrar divergência jurisprudencial autorizadora da interposição de Recurso Especial, nos termos do *caput* do art. 67 do RICARF 2009, quanto à natureza salarial dos "bônus" e "bônus de desempenho", utilizando-se, para tanto, de suposto paradigma consubstanciado no Acórdão nº 206-01.615, de 02/12/2008, de lavra da 6ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes;

- entretanto, o pretenso paradigma colacionado não é hábil ao fim pretendido pela Fazenda Nacional, por não caracterizar dissídio jurisprudencial na matéria, pelo simples fato de que não aborda o fundamento acolhido pelo acórdão recorrido para dar provimento ao Recurso Voluntário, qual seja, a inocorrência do fato gerador para o lançamento da Contribuição Previdenciária;

- o acórdão eleito como paradigma não diverge do acórdão recorrido no ponto contestado, ao contrário, apenas e tão somente demonstra que os "bônus" pagos pela Contribuinte a seus segurados empregados e dirigentes seriam considerados remuneração, e,

Documento nato-digital

portanto, à luz do artigo 457 da CLT, integrantes do salário, passíveis da incidência de Contribuição Previdenciária;

- ocorre que o fundamento do provimento dado pelo acórdão recorrido é outro: a insubsistência material do Auto de Infração, uma vez que reconhece a inocorrência do fato gerador, *in verbis:*

> "(...) Pelas razões expostas, tenho que os 'bônus' pagos aos segurados empregados ou dirigentes é um evento possível de ocorrer, consubstanciados a vários fatores, não podendo ser considerado verba remuneratória, eis que não é suficiente somente o trabalho, mas, sobretudo, o resultado, de caráter esporádico e eventual e, previsto e, acordo coletivo de trabalho, **não assim demonstrado o fato gerador** para o lançamento da contribuição previdenciária incidente sobre salário educação". (destaques da Recorrente)

- diferentemente, o acórdão paradigma apontou apenas questões de mérito da matéria sob relevo e uma preliminar de decadência, sem contudo demonstrar qualquer aspecto referente à "ocorrência do fato gerador para o lançamento da contribuição previdenciária incidente sobre salário-educação", conforme se demonstra a seguir:

> "(...) No caso em exame, como não houve a demonstração por parte da fiscalização que não houve a antecipação do pagamento, para a aplicação contida no artigo 173, entendo que há que se manter a regra geral e aplicar-se ao caso a regra do art. 150, §4°, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador.
>
> (...)
>
> Superada a preliminar, passo à apreciação das razões de mérito do presente recurso.
>
> (...)
>
> Cumpre esclarecer que, em se tratando de Bônus/Bonificação/Prêmios, não há que se falar em habitualidade, bastando que o empregado alcance a condição predeterminada pelo empregador para fazer jus àquele benefício, como forma de **gratificação ajustada,** que para todos os efeitos é considerado como remuneração, nos precisos termos do artigo 457, §1°, da CLT (...)" (destaques da Recorrente)

- conforme se nota, o paradigma sequer enfrentou a questão da ocorrência do fato gerador em si, limitando-se a discutir sobre a natureza dos "bônus", ou seja, alegação absolutamente distinta daquela consubstanciada no recorrido;

- com efeito, o conhecimento do Recurso Especial de divergência pressupõe que o entendimento consagrado na decisão paradigmática seja suficiente para, se adotado na situação dos autos, resultar em reforma do acórdão recorrido, e se não há divergência na matéria, falta lastro ao recurso, o que impede o seu conhecimento, conforme vasta jurisprudência desta CSRF;

- a corroborar a ausência de divergência entre os julgados, destaque-se que apesar da Fazenda Nacional ressaltar a identidade fática entre ambos, uma vez que sobre as mesmas bases de cálculo foram lavradas duas NFLDs distintas, a 37.265.776-1, discutida no presente caso, por meio da qual se intenta a cobrança de FNDE, e a 37.043.592-3, por meio da qual se intenta a cobrança de INCRA e SAT, na realidade não há similitude fática entre o aresto recorrido e o alegado paradigma;

- em verdade, existem algumas diferenças fáticas entre os julgados, conforme a seguir:

Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma (n° 206-01.615)
Não demonstrada a ocorrência do fato gerador para o lançamento da contribuição previdenciária.	Gratificação ajustada é considerada remuneração para todos os efeitos. Bônus desempenho deve integrar a base

Documento nato-digital

Fundamento legal do *decisum:* art. 195, I, a, da CF/88, e art. 214, §9°, do Decreto 3048/99.	de cálculos das contribuições previdenciárias. Fundamento legal do *decisum:* art. 457, §1°, da CLT, arts. 22, I, e 28, I, da Lei n° 8212/91

- é cediço que a configuração da divergência jurisprudencial pressupõe que as decisões ditas conflitantes reportem-se à mesma circunstância fática, ou seja, a Fazenda Nacional deveria ter trazido um paradigma que discutisse precipuamente a ocorrência do fato gerador, o que não ocorreu *in caso;*

- ou seja, somente pode-se falar em dissídio jurisprudencial quando julgadores, mesmo diante de circunstâncias fáticas similares, exaram posicionamentos divergentes, o que, como visto à saciedade, não ocorreu *in casu,* pois os Julgadores analisaram situações distintas, inclusive sob legislações diferentes, e decidiram, cada um, de acordo com os fatos analisados, pelo que suas decisões são insuscetíveis de comparação, tampouco de identidade para fins da via especial;

- resta claro, portanto, o descumprimento do *caput* do art. 67, *caput,* do RICARF, que prescreve o mais essencial dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial, que é a identidade fática, ao lado do dissídio jurisprudencial (cita jurisprudência do CARF);

- logo, em vista da ausência de similitude fática e de dissídio jurisprudencial na matéria, não merece conhecimento o apelo aviado pela Fazenda Nacional.

- mister destacar que, *in casu*, a ausência de similitude fática e divergência jurisprudencial assume relevância a ponto de retirar o próprio interesse fazendário do recurso aviado;

- conforme demonstrado no tópico anterior, o suposto paradigma não refuta a matéria suscitada no recorrido, qual seja, a inocorrência do fato gerador;

- como se pode observar, a Fazenda Nacional partiu de uma premissa que a princípio a seria favorável, qual seja, a aparente similitude fática entre os casos, contudo faltou a evidenciação do fato gerador, principal premissa suscitada no aresto combatido;

- **a**demais, importante destacar que a Fazenda Nacional deveria ter oposto Embargos de Declaração no que tange ao fato gerador, uma vez que, como sabido, sua inocorrência gera a insubsistência material do Auto de Infração, para então, no Recurso Especial, discutir acerca da natureza dos 'bônus" pagos pela Contribuinte a seus segurados empregados e dirigentes, e então trazer à baila o quanto previsto no artigo 457, §1°, da CLT;

- assim sendo, questiona a Contribuinte qual seria a necessidade e/ou a utilidade do recurso em tela, se não toca o ponto fulcral do *decisum* recorrido, e a resposta é simples: não há interesse e não há utilidade, o que justifica o não conhecimento do recurso;

- deveras, também sob este aspecto, não merece ser conhecido por este Colegiado o recurso da Fazenda Nacional;

- outrossim, conforme preceitua o artigo 67, *caput,* do RICARF, para que o Recurso Especial seja conhecido, é imperioso indicar a lei objeto de divergência, o que no presente caso não restou demonstrado pela Fazenda Nacional;

- isso porque, o acórdão recorrido em nenhum momento discute conceito de remuneração e aplicação do artigo 457, §1°, da Consolidação das Leis do Trabalho, ao contrário, suscita tão somente o artigo 195, I, a, da CF/88, e o § 9°, do Decreto nº 3.048, de 1999 -

Documento nato-digital

Regulamento da Previdência Social, no sentido de fundamentar a ausência de ocorrência do fato gerador em tela;

- note-se que *in casu*, a Fazenda Nacional adentra ao mérito da matéria, utilizando legislação trabalhista para fundamentar seu recurso, mas em nenhum momento refuta a inobservância do fato gerador, matéria suscitada integralmente no recorrido;

- desta feita, o Recurso Especial da PGFN não merece ser conhecido, visto que o recorrido não colaciona a legislação capitulada como sendo divergente, assim como prevê o *caput* do artigo 67, Anexo II, do RICARF;

- importa notar que a Fazenda Nacional não procedeu ao cotejo analítico entre recorrido e paradigma, requisito para o conhecimento do Recurso Especial, nos termos do art. 67, § 8º do RICARF (art. 67, § 6° do RICARF 2009);

- da leitura destes dispositivos, depreende-se que o dissídio jurisprudencial objeto do Recurso Especial deve ser cabalmente evidenciado, a partir da indicação analítica dos pontos divergentes, para, somente então, ter seu mérito conhecido pela CSRF;

- sendo o cotejo analítico entre acórdão recorrido e paradigma elemento essencial para a caracterização do dissídio jurisprudencial, o Recurso Especial que não se desincumbir do ônus imposto pelo art. 67, § **8º** do RICARF não pode ser conhecido;

- não obstante o esforço da Fazenda Nacional, o seu recurso limita-se a transcrever o paradigma, sem cotejar, analiticamente, a divergência com o recorrido;

- importa lembrar que a CSRF já consolidou seu entendimento, no sentido de que o Recurso Especial, para ser conhecido, deve proceder ao cotejo analítico entre acórdãos recorrido e paradigma, ou seja, não pode a Fazenda Nacional tão somente sintetizar o entendimento do recorrido, ela deve citar *ipsis litteris* onde esses acórdãos divergem (cita decisão);

- assim, tendo em vista que a Fazenda Nacional não demonstra a correlação da matéria debatida em seu recurso de modo analítico, tal qual preceitua o artigo 67, Anexo II, do RICARF, a sua irresignação não merece ser conhecida.

Do mérito

- assim como acertadamente descrito no v. acórdão recorrido, *"(...) não olvidemos que nem todas as verbas recebidas pelos empregados ou prestadores de serviços sofrem a incidência da contribuição previdenciária, entre elas, destacamos as verbas de natureza trabalhistas de natureza eventual, como é o caso em destaque"*, ou seja, ao contrário do que alega a Fazenda Nacional em seu recurso, não há como incluir os valores pagos a título de "Bônus" e "Bônus de Desempenho" no rol do artigo 28, I, da Lei n°. 8.212/91, por não se tratar de *ganhos habituais sob a forma de utilidade* ou *contraprestação de serviço;*

- destarte, como bem destacado pelo acórdão recorrido, a rubrica "bônus" paga pela Contribuinte a seus empregados e dirigentes está incluída no rol do artigo 214, § 9°, do Decreto nº 3048, de 1999, bem assim dizer também, no artigo 28, §9°, "e", "7", da Lei nº 8.212, de 1991, que trata dos *"ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário"*, e, portanto, não sujeitos às Contribuições Previdenciárias;

- pontue-se, por oportuno, que as condições para pagamento dos Bônus em referência, inclusive para os Executivos, estão descritas no incluso Manual de Instruções criado pelo Contribuinte, o qual está relacionado ao cumprimento de metas e resultados;

Documento nato-digital

- em arremate, restando inequívoco que os Bônus pagos pelo Contribuinte são expressamente desvinculados do salário dos empregados pelo Acordo Coletivo de Trabalho firmado com a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito (CONTEC), acrescido do fato do seu pagamento se operar de maneira transitória e não habitual**,** encontra-se afastada a sua natureza salarial, sendo tal conclusão cônsona, aliás, com a jurisprudência sedimentada pelos Tribunais Regionais do Trabalho, conforme decisões colacionadas;

- portanto, face à natureza não salarial dos Bônus pagos pelo Contribuinte e, consequentemente, a sua não inserção na remuneração dos seus empregados, conclui-se que a Contribuição Previdenciária não pode ser exigida sobre tal parcela pela inocorrência do fato imponível ("pagamento de remuneração aos empregados") apto a ensejar a sua incidência;

- note-se que a existência de um programa de metas, bem como o ACT para o pagamento dos "bônus", afasta por completo a caracterização de remuneração destes, uma vez que as metas podem ou não ser atingidas, gerando, assim, incerteza em seu recebimento;

- portanto, é patente a eventualidade dos Bônus em comento, na medida em que o seu pagamento está diretamente ligado a eventos futuros e incertos, de forma que seus resultados dependem de inúmeras circunstâncias, alheias à vontade do empregado/empregador para sua ocorrência;

- por outras palavras, o pagamento das verbas autuadas, feito em consonância com as condições estabelecidas nos citados instrumentos, são claramente *"verbas de caráter não salarial, indenizatória, verbas percebidas de forma eventual",* como bem mencionou o acórdão recorrido;

- assim, resta claro tratar-se de um pagamento realizado pelo Contribuinte aos seus funcionários, vinculado à ocorrência de eventos futuros e incertos, que podem ou não vir a se perfazer, não se constituindo remuneração a serviço prestado por seus funcionários, tampouco ganhos habituais sob a forma de utilidades;

- sendo certo que os "bônus" pagos pelo Contribuinte aos seus empregados não tem o caráter de retribuição e também não possui habitualidade**,** o fato em análise não se subsume à norma determinante da incidência do tributo, conforme insculpido no artigo 22, da Lei n° 8.212, de 1991, responsável pela contribuição em questão, mas sim ao artigo 28, §9°, "e", "7", da mesma lei (cita doutrina de Valentim Carrion);

- neste passo, não há dúvida no sentido de que estamos diante de pagamento de ganhos eventuais, não habitual, a qual, por não ser periódica, não deve integrar o salário do empregado;

- trata-se, isto sim, de simples gratificação, sem qualquer obrigação ou *contrapartida*, mas por total e exclusiva liberalidade da empregadora, de modo a incentivar a o desempenho de seus funcionários, caso verificadas as condições estabelecidas nos competentes ACT, e não remunerar qualquer trabalho desenvolvido;

- portanto, e assim como acertadamente destacado pelo Conselheiro Relator no acórdão recorrido, é inadmissível a exigência da contribuição previdenciária sobre o pagamento efetuado pelo Contribuinte aos seus empregados a título de Bônus, sob pena de afronta à legislação em vigor, notadamente ao art. 195, I, *a,* da Constituição Federal;

- ora, percebe-se que o legislador, ao excluir do salário-de-contribuição as importâncias recebidas em caráter eventual, não impôs qualquer outra condição à natureza da verba, basta que o pagamento não seja dotado de habitualidade;

Documento nato-digital

- aplicando-se a premissa anterior ao caso em análise, verifica-se que as parcelas ora discutidas jamais foram disponibilizadas pelo Contribuinte a seus empregados de maneira habitual, restando destituída da continuidade ou periodicidade necessários à sua configuração como salário-de-contribuição;

- dito isso, o recorrido é claro ao expor que *"os 'bônus' pagos aos segurados empregados e ou dirigentes é um evento possível de ocorrer, consubstanciados a vários fatores, não podendo ser considerado verba remuneratória, eis que não é suficiente somente o trabalho, mas, sobretudo, o resultado de caráter esporádico e eventual";*

- o aresto vergastado reporta-se ainda ao AtoDeclaratório nº 16/2011, da própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que dispõe que o abono, previsto em Acordo Coletivo, está desvinculado do salário, uma vez que pago de forma eventual, conforme transcrito;

- desta forma, por qualquer ângulo que se verifique, não resta dúvida de que tal gratificação não tem natureza salarial e, portanto, não deve ser incluída na base de cálculo das Contribuições ao FNDE, o que impõe o cancelamento da presente autuação, devendo ser mantido em sua integralidade o acórdão oportunamente recorrido pela Fazenda Nacional.

Ao final, o Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Os Embargos de Declaração do Contribuinte foram acolhidos prolatando-se, em 04/07/2018, o Acórdão de Embargos nº 2301-005.417 (fls. 471 a 483), assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005
>
> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.
>
> Na existência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão proferido os embargos devem ser acolhidos.
>
> FATO GERADOR NÃO DEMONSTRADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
>
> Tratando de pagamento eventual de futuro incerto, onde várias circunstâncias hão de ocorrer para que o evento ocorra, independente do labor, não pode ser considerado pagamento de natureza salarial remuneratória.
>
> No caso em tela trata-se de pagamento realizado a segurado empregado e ou dirigente, por conta de Acordo Coletivo de Trabalho, onde o seu pagamento estava consubstanciado a diversos fatores para que obtivesse resultado desejado e acordado, fazendo jus ao recebimento por merecimento, de natureza eventual, portanto, não incidindo contribuição previdenciária, porque não há fato gerador demonstrado.
>
> DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.
>
> Nos termos da Súmula 99 do CARF, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, 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.
>
> CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. "CESTA DE MULTAS".
>
> Incabível a aplicação do entendimento contido na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, conhecido como "cesta de multas", para regular a eventual aplicação da

Documento nato-digital

> retroatividade benigna contida no art. 106 do CTN aos casos envolvendo o lançamento de multa por falta de recolhimento de contribuição previdenciária juntamente com o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (entrega de GFIP), relativa a eventos ocorridos antes da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Trata-se de condutas infracionais distintas, cujas penas encontram-se cominadas em diferentes dispositivos e que não podem ser somadas. Desse modo, a antiga multa do art. 32 aplicada por descumprimento de obrigação acessória somente pode ser comparada com a multa constante do novel art. 32-A. O mesmo vale para a multa do antigo art. 35, aplicada para a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, que somente poderá ser comparada com o novo art. 35 ou com o art. 35-A, todos da Lei nº 8.212/91.

A decisão foi assim registrada:

> Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes para, sanando os vícios apontados no Acórdão nº 2301-004.329, de 12/02/2015, (a) reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário dos períodos anteriores a novembro de 2004 e 13/2004, (b) considerar devida a multa de 20% sobre a contribuição previdenciária lançada, (c) corrigir o erro material para que conste na ementa do acórdão "recurso voluntário provido"; vencidos os conselheiros Antônio Sávio Nastureles, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e João Bellini Júnior, que negavam provimento ao recurso voluntário na questão da multa de ofício.

O processo foi encaminhado à PGFN em 08/10/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 484) e, em 19/11/2018, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 485 a 495 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 496), visando rediscutir a **retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

Ao apelo foi dado seguimento, conforme despacho de 17/12/2018 (fls. 498 a 505).

A Fazenda Nacional pede o seguimento do recurso e, no mérito, que lhe seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido, no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212, de 1991 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941, de 2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei nº 8.212, de 1991, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual é a norma mais benéfica: se a soma das multas anteriores (arts. 35 e 32 da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

O Contribuinte foi cientificado do Acórdão de Embargos, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 10/05/2019 (Termo de Ciência de fl. 512), e em 24/05/2019 ofereceu as Contrarrazões de fls. 515 a 523 (Termo de Juntada de fls. 514), contendo as seguintes alegações:

- o apelo haverá de ser desprovido pelos próprios fundamentos contidos no Recurso Voluntário e confirmados pelo recorrido, bem como pelas razões que seguem;

- a falta de recolhimento do tributo era punida, à época dos pretensos fatos geradores em tela, por meio do quanto disposto no art. 35 da Lei n° 8.212, de 1991;

- ocorre que a Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, alterou a redação do citado art. 35;

- e o art. 61 da Lei n° 9.430, de 1996, limita a multa aplicada ao patamar de 20% do tributo supostamente devido e não recolhido;

Documento nato-digital

- sendo assim, a aferição da multa mais benéfica ao Contribuinte deve se dar mediante o cotejo entre a multa prevista originalmente no art. 35 e aquela prevista a partir da redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009;

- portanto, é entre essas penalidades que deve ser aferida e aplicada da multa mais benéfica ao Contribuinte, conforme bem decidido pela Turma *a quo***,** devendo, neste aspecto, ser mantido o recorrido;

- nem se diga, como pretende a Fazenda Nacional, que a redação dada ao art. 35 da Lei n°8.212, de 1991, pela Lei n° 11.941, de 2009, não se aplicaria aos casos de lançamento de ofício, porque diante de dúvida quanto a sanções tributárias, o CTN orienta a aplicação da interpretação mais favorável ao Contribuinte;

- e as decisões deste CARF que aplicam a retroatividade benigna da multa por descumprimento de obrigação principal, para reduzi-la a 20%, a exemplo do recorrido e dos acórdãos transcritos, evidenciam ser possível a conclusão de que a aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo deve se dar mediante o cotejo entre a multa prevista originalmente no art. 35 e aquela prevista a partir da redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009;

- sendo assim, é entre essas penalidades que deve ser aferida e aplicada a multa mais benéfica ao Contribuinte, conforme bem decidido pela Turma *a quo***,** devendo, neste aspecto, ser mantido o acórdão recorrido.

Ao final, o Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, o seu desprovimento.

Voto Vencido

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Os Recursos Especiais da Fazenda Nacional, interpostos em face do Acórdão de Recurso Voluntário e do Acórdão de Embargos são tempestivos, restando perquirir se atendem aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Trata-se de exigência de Contribuições Sociais destinadas ao FNDE (Terceiros), Debcad 37.265.776-1, referentes ao período de 12/2003 a 12/2005. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 17 a 19, a verba tratada no presente processo foi objeto de cobrança das Contribuições Previdenciárias devidas conforme a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), referente ao Debcad mencionado (processo nº 35464.004929/2006-39). Entretanto, a Contribuição para o FNDE deixou de ser cobrada naquele momento, tendo em vista as determinações contidas no art. 615 da Instrução Normativa SRP nº 03, de 2005. A exigência diz respeito ao pagamento de Bônus e Bônus Desempenho, conforme Levantamentos "BO" e "BD".

O apelos da Fazenda Nacional serão tratados como um único recurso, com duas matérias, a saber:

- base de cálculo de contribuição previdenciária – bônus desempenho; e

- **retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

Documento nato-digital

Relativamente à primeira matéria, em sede de Contrarrazões o Contribuinte pede o seu não conhecimento, alegando, em síntese:

a) o paradigma não guardaria a necessária similitude fática com o acórdão recorrido e, consequentemente, não houve comprovação da divergência jurisprudencial, devendo-se concluir que falta o interesse recursal;

b) o paradigma não abordaria o fundamento acolhido pelo acórdão recorrido para dar provimento ao Recurso Voluntário, qual seja, a inocorrência do fato gerador de Contribuição Previdenciária;

c) o acórdão recorrido não trata da legislação capitulada como sendo divergente; e

d) a Fazenda Nacional não procedeu ao cotejo analítico entre recorrido e paradigma.

Quanto aos argumentos do item "a", de plano esclareça-se que a presente exigência é apenas o complemento da Contribuição para Terceiros/FNDE. O restante das Contribuições para Terceiros, assim como as Contribuições patronal, dos segurados e SAT já foram exigidas, por meio do Debcad 37.043.592-3, que tramitou no processo nº 35464.004929/2006-39. E nesse processo foi proferido o Acórdão nº 206-01.615, que é o paradigma indicado pela Fazenda Nacional.

Destarte, não há que se falar em ausência de similitude fática, uma vez que os acórdãos recorrido e paradigma trataram exatamente da mesma verba, no mesmo contexto, reiterando-se que no processo ora em julgamento exigiu-se apenas uma das verbas de terceiros, sendo que no paradigma tratou-se de todas as demais Contribuições, inclusive aquela que pode ser considerada a Contribuição Principal por excelência, que é a patronal.

Quanto aos argumentos dos itens "b" e "c", o fato de no acórdão recorrido entender-se que não ocorreu o fato gerador, com base em determinada legislação, e o paradigma, tratando dos mesmos fatos, derivados da mesma ação fiscal, entender de forma diversa – que ocorreu, sim, o fato gerador (tanto assim que a exigência foi mantida), apontando a legislação que entendeu-se cabível – é exatamente a caracterização da divergência jurisprudencial. Com efeito, examinando o mesmo contexto, com os mesmos elementos, os dois julgados chegaram a conclusões diversas, relativamente à ocorrência do fato gerador e à legislação aplicável. Tal configuração corresponde exatamente à demonstração de divergência interpretativa.

Registre-se que o paradigma, ao mencionar que a verba em tela integra a base de cálculo da Contribuição, por se subsumir ao que dispõe o art. 22, inciso I, da Lei n° 8.212, de 1991, sem dúvida está dizendo, com outras palavras, que o pagamento de tal parcela é fato gerador do tributo lançado. Nota-se, ademais, que no paradigma a questão foi ainda reforçada com a assertiva de que as parcelas em tela não poderiam ser excluídas da base de cálculo, por não se enquadrarem nas hipóteses listadas no artigo 28, § 9°, da Lei n° 8.212, de 1991, as quais se referem a verbas que são excluídas do conceito de salário-de-contribuição, a base de cálculo para as Contribuições Previdenciárias.

Assim, os Colegiados recorrido e paradigmático, analisando a mesma verba, exigida no mesmo contexto, derivadas da mesma ação fiscal, divergiram quanto à natureza dessa verba, e essa divergência de interpretação originou as conclusões diversas: para o Colegiado recorrido, as características da verba conduziram à conclusão de que ela constituiria um abono passível de aplicação de parecer da PGFN; já para o Colegiado paradigmático a verba seria

Documento nato-digital

claramente um prêmio, um incentivo, daí a manutenção da exigência das Contribuições Previdenciárias.

No que tange ao argumento do item "d", o RICARF em nenhum momento exige "cotejo analítico", e sim que o Recorrente demonstre analiticamente a divergência, com a indicação dos pontos no paradigma, que divirjam do recorrido. Mas no presente caso o cotejo analítico foi levado a cabo pela Fazenda Nacional, que não só transcreveu os respectivos trechos dos julgados, como também indicou os pontos de divergência. Confira-se a demonstração da divergência empreendida no Recurso Especial:

> III – DA COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL (COTEJO ANALÍTICO)
>
> O colegiado *a quo* se fundamenta nas seguintes razões expostas pelo relator em seu voto:
>
> *"A Fiscalização lançou no presente AI os valores pagos aos empregados segurados da Recorrente a título de 'Bônus' e Bônus Desempenho, pois para ela os valores pagos a estes títulos não estariam previstos no rol de verbas excluídas de salário-contribuição estampado no Artigo 28, § 9º da Lei 8.212/91, eis que se trata de uma contraprestação de serviço, incidindo a contribuição ao FNDE.*
>
> *Segundo a Recorrente não assiste razão à Fiscalização, eis que os bônus pagos por ela a seus empregados e dirigentes dependem da ocorrência de vários fatores, sendo que a maioria fora do controle de quem paga e de quem recebe, como o resultado obtido pela empresa, o resultado de cada área específica, contando ainda com resultados obtidos pelo esforço próprio do empregado ou dirigente.*
>
> *Este fatores todos são cumulativos e, caso não seja cumprido um quesito, o segurado empregado e ou dirigente não fará jus.*
>
> *(...)*
>
> *Pelas razões expostas, tenho que os 'bônus' pagos aos segurados empregados e ou dirigentes é um evento possível de ocorrer, consubstanciados a vários fatores, não podendo ser considerado verba remuneratória, eis que não é suficiente somente o trabalho, mas, sobretudo o resultado, de caráter esporádico e eventual e, previsto em acordo coletivo de trabalho, não estando assim demonstrado o fato gerador para o lançamento da contribuição previdenciária incidente sobre salário educação.*
>
> *Com razão a REcorrente."*
>
> **Ressalte-se que em relação as mesmas bases de cálculo, foi lavrada a NFLD n.º 37.043.592-3 no processo administrativo n.º 35464.004929/2006-39, para a exigência de contribuições previdenciárias e destinadas ao INCRA em face do Banco Santander. Esta informação é colhida da decisão proferida pela DRJ, conforme se confere no seguinte trecho dela extraído:**
>
> *"É de se mencionar, ainda, no caso, que, conforme o Relatório do Auto de Infração, os valores lançados neste AI se referem ao incorporado com CNPJ 61.472.676/0001-72, e que as verbas retro mencionadas também já haviam sido objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) n.º 37.043.592-3, relativa às contribuições previdenciárias e ao INCRA, em ação fiscal anterior, não tendo sido lançado, à época, a contribuição ao Salário-Educação.*
>
> *Com relação à NFLD n.º 37.043.592-3 – processo administrativo n.º 35464.004929/2006-39, citada, pela empresa, em sua impugnação, cumpre esclarecer: (...)"*
>
> **Contudo, ao analisar os mesmos fatos que ensejaram a presente autuação, a 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, no processo n.º 35464.004929/2006-39, decidiu de forma diversa no acórdão nº 206-01.615.**

Documento nato-digital

Para melhor demostrar a identidade dos fatos tratados nos acórdãos em confronto, convém transcrever os relatórios de ambos os julgados:

Acórdão recorrido

"Relatório

Trata-se de Auto de Infração(ai) DEBCAT nº 37.265.776-1, lavrado à constituição de crédito tributário previdenciário relativo às 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, aos empregados, a título de BÔNUS, não declarados em GFIP, relativas as competências de 12/2003 a 12/2005.

Alega o Relatório Fiscal que: (i) a Recorrente não considerou como verba incidentes de contribuições para a previdência social a remuneração paga aos segurados empregados referente aos levantamentos BD1 – BÔNUS DE DESEMPENHO e BO1 - BÔNUS, (ii) os conceitos de remuneração e salário estão previstos nos artigos 457 e 458 da CLT e do salário de contribuição para o empregado, está estabelecido no artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212/1991 e no artigo 214, I, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999."

Acórdão nº 206-01.615

"Trata-se de Crédito Previdenciário lançado contra a empresa em epígrafe, constante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito —NFLD n° 37.043.592-3 que, de acordo com o relatório fiscal, fls. 83/94, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados à parte da empresa ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho; e as destinadas a outras entidades e fundos (INCRA), incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, no período de 01/1999 a 12/2005.

Segundo o referido relatório fiscal, constituem fatos geradores das contribuições objeto do presente lançamento, os valores pagos pela empresa, aos seus empregados, a título de "Bônus Desempenho", "Bônus Projeto América" e "Bônus"; embora solicitados mediante T1AD de 20/09/2006, não foram apresentados documentos que demonstrassem os critérios utilizados pela empresa para remunerar os segurados empregados. Porém foi informado, verbalmente, à fiscalização pelo Senhor Marco Antônio de Almeida, Gerente Geral de Assuntos Fiscais da empresa, a política de pagamento somente do "Bônus": a) efetuado a segurados que ocupem cargos elevados na estrutura administrativa da empresa; Informou que esse valor é pago através de aportes de capital, em nome do segurado, em uma das empresas: Santander Seguradora S/A e Icatu Hartford Seguros S/A."

Embora tenham analisado a mesma base fática, os acórdãos confrontados adotaram soluções jurídicas opostas.

De um lado, o acórdão recorrido entendeu que não incidiria contribuições previdenciárias sobre os bônus pagos pelo contribuinte aos segurados, por estar vinculado a vários fatores.

De outro lado, o acórdão paradigma entende pela incidência das contribuições previdenciárias sobre os bônus pagos, uma vez que se caracterizam como prêmios de incentivo, assim qualificados diante da exigência do implemento de condições para sua fruição. Neste ponto, transcreve-se o voto condutor:

Acórdão nº 206-01.615

"No presente caso, não há como negar que tais verbas são como prêmios de incentivo, ou seja, uma vantagem, fazendo com tais valores, nos termos da legislação que norteia a matéria, bem como na jurisprudência administrativa, sejam considerados como salário de contribuição:

Documento nato-digital

> *(...)*
>
> *Cumpre esclarecer que, em se tratando de Bônus/Bonificação/Prêmios, não há que se falar em habitualidade, bastando que o empregado alcance a condição predeterminada pelo empregador para fazer jus àquele beneficio, como forma de gratificação ajustada, que para todos os efeitos é considerado como remuneração, nos precisos termos do artigo 457, § 1°, da CLT, in verbis:*
>
> *(...)*
>
> *Consoante se infere dos dispositivos legais e jurisprudência acima expostos, não resta dúvida que os valores recebidos pelos empregados intitulados de "Bônus Desempenho", "Bônus Projeto América" e "Bônus" devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que considerados remuneração, na forma de gratificação ajustada, se enquadrando perfeitamente no conceito de salário de contribuição, inscrito nos artigos 22, inciso I, da Lei n° 8.212/91, que assim prescreve:*
>
> *(...)*
>
> *Nesse sentido, é importante ressaltar que, pelo fato de ser concedido tão somente aos funcionários da empresa, tem origem no contrato de trabalho e surgem em decorrência da prestação de serviços e além disso, é evidente que representa um acréscimo no patrimônio do trabalhador.*
>
> *Ocorre que, as importâncias que não integram o salário de contribuição estão expressamente listadas no artigo 28, § 9°, da Lei n° 8.212/91, não constando do referido dispositivo legal as verbas em epígrafe, não se cogitando, assim, na improcedência do lançamento na forma requerida pela recorrente. O cuidado do legislador se fez necessário, pois seria temerário submeter à análise discricionária da autoridade administrativa de afastar ou não a incidência da contribuição previdenciária, bem como, largar ao arbítrio, interesses ou conveniência das empresas a ocorrência dessa incidência."*
>
> **Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no paradigma foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.**

Assim, constata-se que a Fazenda Nacional logrou demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

O Contribuinte apresentou ainda, por ocasião do julgamento do Recurso Especial, argumento que não havia integrado as Contrarrazões, qual seja, o fato de a Fazenda Nacional, quando da interposição da segunda parte de seu Recurso Especial, em função do Acórdão de Embargos, não haver expressamente convalidado o primeiro Recurso Especial, interposto em face do Acórdão de Recurso Voluntário originário.

Em face de tal alegação, esclareça-se que os princípios do formalismo moderado, bem como da instrumentalidade das formas, que norteiam o processo administrativo fiscal, dispensam a exigência de tal formalidade, o que seria exigível somente no caso de a Fazenda Nacional eventualmente desistir de um determinado recurso. Entretanto, tendo sido apresentado o primeiro recurso, com seguimento conferido, a eventual interposição de outro recurso, por força de Acórdão de Embargos, de forma alguma teria o condão de desconstituir o primeiro, ainda que nesse último apelo o Recorrente deixe de convalidar expressamente o primeiro. Essa é a prática do CARF, qualquer que seja a parte recorrente.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, inclusive quanto à matéria **base de cálculo de contribuição previdenciária – bônus desempenho.**

Documento nato-digital

Relativamente a esta primeira matéria, segundo o Relatório Fiscal de fls. 17 a 19, as Contribuições lançadas destinam-se ao FNDE e os fatos geradores são os mesmos exigidos na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), Debcad 37.043.592-3, processo nº 35464.004929/2006-39.

No citado processo, reitera-se que são exigidas Contribuições Sociais (cota patronal e GILRAT; segurados e INCRA) incidentes sobre as parcelas pagas a empregados sob a denominação de "Bônus Desempenho", "Bônus Projeto América" e "Bônus".

O trânsito em julgado do processo nº 35464.004929/2006-39 ocorreu para o Contribuinte, com a ciência do Acórdão de Recurso Voluntário nº 206-01.615, de 02/12/2008, assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005
>
> SALÁRIO INDIRETO. GRATIFICAÇÃO/PRÊMIO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA.
>
> Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei *n*° 8.212191, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n's 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante n° 08, disciplinando a matéria.
>
> Termo inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I; (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4°).
>
> No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4 ° do CTN.
>
> GRATIFICAÇÃO/PRÊMIO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
>
> Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei n° 8.212/91, c/c artigo 457, § 1°, da CLT, integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive àqueles recebidos a título de prêmio, na forma de gratificação ajustada, independente da denominação dada pelo contribuinte.

O registro daquela decisão foi efetuado nos seguintes termos:

> ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) Por unanimidade de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; II) Por maioria de votos, em declarar, , também, a decadência das contribuições apuradas até 11/2001, vencidas *as* conselheiras Bernadete de Oliveira Barros, Ana Maria Bandeira e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, 1 que votaram por declarar a decadência somente até a competência 11/2000; e III) Por unanimidade de votos, no mérito, em negar provimento ao recurso.

Feitas essas considerações, quanto à matéria **base de cálculo de contribuição previdenciária – bônus desempenho,** adoto as razões de decidir que sustentaram a manutenção do lançamento relativo à NFLD 37.043.592-3, em voto da lavra da Conselheira Cleusa Vieira de Souza:

> Superada a preliminar passo à apreciação das razões de mérito do presente recurso. Conforme relatado, trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa em epígrafe, constante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito —NFLD n° 37.043.592-3 que, de acordo com o relatório fiscal, fls. 83/94, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados à parte da empresa ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho; e as destinadas a

Documento nato-digital

outras entidades e fundos (INCRA), incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, no período de 01/1999 a 12/2005.

Segundo o referido relatório fiscal, constituem fatos geradores das contribuições objeto do presente lançamento, os valores pagos pela empresa, aos seus empregados, a titulo de "Bônus Desempenho", "Bônus Projeto América" e "Bônus". Em suas razões de recurso, bem como em sua impugnação, a recorrente aduz que os valores pagos pela empresa a seus empregados não constituem base de incidência das contribuições previdenciárias, por não possuir tais pagamento a habitualidade que caracteriza o salário de contribuição dos segurados empregados, nos termos do artigo 28 da Lei n°8212/91.

Com efeito, o conceito de salário-de-contribuição para o empregado e sobre o qual vai haver incidência de contribuição previdenciária, está contido no inciso I, do artigo 28 da Lei n° 8.212/91. Vejamos o que diz:

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

1 - para o empregado (...): 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 adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção coletiva ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa:"

Assim, não é incorreto afirmar que tudo aquilo que é pago em caráter retributivo e de forma habitual, ao empregado pelo empregador, constitui a base cálculo sobre a qual vai incidir a contribuição previdenciária. Tal dispositivo foi mais além, prevendo que não somente os valores diretamente recebidos ou creditados compõem o salário-de-contribuição, mas igualmente os ganhos decorrentes de utilidades, desde que também habituais e em caráter oneroso.

Não obstante a amplitude do conceito de salário-de-contribuição, o próprio artigo 28, mais adiante, prevê inúmeras situações especiais, onde, mesmo havendo pagamento direto ao empregado, não haverá a incidência da contribuição previdenciária. Tais hipóteses, vale dizer, que são várias e exclusivas, na realidade e por óbvio, se consubstanciam em isenções concedidas àqueles que têm o dever de contribuir com a Previdência Social, desonerando-os da exação.

No presente caso, não há como negar que tais verbas são como prêmios de incentivo, ou seja, uma vantagem, fazendo com tais valores, nos termos da legislação que norteia a matéria, bem como na jurisprudência administrativa, sejam considerados como salário de contribuição:

"PREVIDENCIÁRIO — CUSTEIO — PRÊMIOS — SAT — SESC —SENAC — SEBRAE — INCRA — SELIC.

Os prêmios ou bonificações vinculados a fatores de ordem pessoal do trabalhador e pagos aos empregados que cumprirem a condição estipulada terão natureza salarial e integrarão o salário-de-contribuição, de acordo com art. 28, I, da Lei 8.212/91, de 14 de julho de 1991 c/c art. 214. I, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 05 de maio de 1999.[...] " (4° Câmara do CRPS, Acórdão n°3153/2004)

Cumpre esclarecer que, em se tratando de Bônus/Bonificação/Prêmios, não há que se falar em habitualidade, bastando que o empregado alcance a condição predeterminada pelo empregador para fazer jus àquele beneficio, como forma de gratificação ajustada, que para todos os efeitos é considerado como remuneração, nos precisos termos do artigo 457, § 1°, da CLT, *in verbis:*

"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.

Documento nato-digital

1° Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também, as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador." (grifamos)

Consoante se infere dos dispositivos legais e jurisprudência acima expostos, não resta dúvida que os valores recebidos pelos empregados intitulados de "Bônus Desempenho", "Bônus Projeto América" e "Bônus" devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que considerados remuneração, na forma de gratificação ajustada, se enquadrando perfeitamente no conceito de salário de contribuição, inscrito nos artigos 22, inciso I, da Lei n° 8.212/91, que assim prescreve:

-Art. 21. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

1 - 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."*

Nesse sentido, é importante ressaltar que, pelo fato de ser concedido tão somente aos funcionários da empresa, tem origem no contrato de trabalho e surgem em decorrência da prestação de serviços e além disso, é evidente que representa um acréscimo no patrimônio do trabalhador.

Ocorre que, as importâncias que não integram o salário de contribuição estão expressamente listadas no artigo 28, § 9°, da Lei n° 8.212/91, não constando do referido dispositivo legal *as* verbas em epígrafe, não se cogitando, assim, na improcedência do lançamento na forma requerida pela recorrente. O cuidado do legislador se fez necessário, pois seria temerário submeter à análise discricionária da autoridade administrativa de afastar ou não a incidência da contribuição previdenciária, bem como, largar ao arbítrio, interesses ou conveniência das empresas a ocorrência dessa incidência.

Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações ou pessoas que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, em face da literalidade em que deve ser interpreta a nos termos do art. 111, II da Lei n° 5.172/66-CTN), do contrário estaria imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem nem poderia ter, eis que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas.

Quanto aos argumentos apresentados em sede de Contrarrazões, estes são no sentido de que os pagamentos em tela teriam sido efetuados por mera liberalidade do empregador e sem habitualidade, enquadrando-se nas hipóteses do art. 214, § 9°, do Decreto nº 3048, de 1999 e do artigo 28, § 9°, "e", "7", da Lei 8.212, de 1991, que tratam dos *"ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário"*.

Tal argumentação não se sustenta, já que, conforme se extrai do próprio acórdão recorrido, os pagamentos decorreram de Acordo Coletivo de Trabalho, portanto não há que se falar em mera liberalidade. Ademais, não se pode considerar eventuais os pagamentos efetuados com base em norma coletiva de trabalho, repassados em diversas competências compreendidas no período do lançamento (Levantamento BD-Bônus de Desempenho: 7 vezes; e Levantamento BO-Bônus: 20 vezes), conforme se extrai do anexo Discriminativo do Débito (fls. 7 a 9).

Também não há que se falar da aplicação do Ato Declaratório nº 16/2011, da própria PGFN, uma vez que tal normativo tem por escopo pagamento de abono único, ou seja, efetuado em parcela única, o que não foi o caso da verba em tela.

Documento nato-digital

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, no que tange à primeira matéria **base de cálculo de contribuição previdenciária – bônus desempenho.**

Quanto à segunda matéria - **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009,** reitera-se que o recurso atende aos pressupostos, portanto deve ser conhecido.

Embora em sede de Contrarrazões o Contribuinte peça ao final o não conhecimento do recurso, não foi apresentado qualquer argumento ou fundamento nesse sentido, de sorte que tal pedido deve ser tido como formulado por mero lapso.

O Colegiado recorrido aplicou a retroatividade benigna com base no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991. A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que o somatório das multas por descumprimento de obrigações principal e acessória vigentes à época dos fatos geradores seja comparado com o percentual de 75%.

Entretanto, repita-se que se trata de Contribuições devidas a Terceiros e, nesse passo, deve ser aplicado o art. 4.º da **Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14, de 2009**:

> Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Assim, não há que se se falar na comparação da multa de 75%, prevista na Lei nº 11.941, de 2009, com o somatório das multas previstas na legislação anterior, como pede a Fazenda Nacional, e sim em comparar-se a multa de 75% com a multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que não havia, à época dos fatos geradores, infração relativa à falta de informação na GFIP da Contribuição devida aos Terceiros.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento relativamente à primeira matéria – base de cálculo de contribuição previdenciária – bônus desempenho (Levantamentos "BD" e "BO"). Quanto à segunda matéria - retroatividade benigna – dou-lhe provimento parcial para que esta seja calculada mediante a comparação entre a multa do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, com a multa do art. 35-A, do mesmo diploma legal, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Voto Vencedor

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Redator Designado

No mérito, divergi, parcialmente, do sempre bem fundamentado voto da ilustre Relatora, conforme as razões que passo a expor:

Documento nato-digital

No ponto em que reside minha controvérsia, discute-se nos autos se, para fins de retroatividade benigna, é aplicável o art. 35 da Lei 8212/91, com redação da Lei 11941/9, ou se a comparação deve dar-se entre o art. 35, em sua redação originária, com a atual redação do art. 35-A da Lei 8212/91.

É importante mencionar que é inaplicável ao presente caso a Súmula CARF 119[1], visto que se trata de contribuições devidas ao FNDE, as quais, como bem colocado pela ilustre relatora, não estavam, à época, sujeitas à infração relativa à falta de declaração em GFIP, tanto é assim que a ilustre relatora não aplicou o procedimento previsto no citado enunciado sumular. Veja-se:

> Assim, não há que se se falar na comparação da multa de 75%, prevista na Lei nº 11.941, de 2009, com o somatório das multas previstas na legislação anterior, como pede a Fazenda Nacional, e sim em comparar-se a multa de 75% com a multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que não havia, à época dos fatos geradores, infração relativa à falta de informação na GFIP da Contribuição devida aos Terceiros.

Faço tal esclarecimento por entender que a matéria foge aos limites da Súmula CARF retro referida, não se podendo, pois, cogitar de descumprimento da regra regimental prevista no art. 45, VI, do Regimento Interno deste CARF.

Pois bem. Ultrapassada essa questão processual, e cingindo-se aos limites da lide, observo que o tema em discussão é objeto da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do item 1.26, *"b"*, da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 11941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide:

> A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.
>
> [...]
>
> Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:
>
> [...]

[1] Súmula CARF nº 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

Documento nato-digital

> Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.
>
> Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).
>
> Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.
>
> [...]
>
> Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.
>
> [...]
>
> **1.26. Multas**
>
> **c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.**
>
> Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.
>
> Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Recentemente, a Procuradoria editou o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual reitera a aplicabilidade da NOTA SEI, mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, veja-se o item 10 do Parecer:

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

É importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito dessa matéria têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de

Documento nato-digital

vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização[2]. Segundo o Professor Humberto Ávila:

> A força normativa *material* decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executoriedade que lhe é inerente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão modificadas, bem como uma *presunção formal de correção*, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de "base qualificada de confiança" [3].

Isto é, embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Em sendo assim, entendo que o recurso fazendário deve ser parcialmente provido, para reconhecer a incidência das contribuições sobre os bônus, mas limitar a multa a 20%, na forma do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/9.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

[2] ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2019, p. 513.
[3] Obra citada, p. 514.

Documento nato-digital