



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10860.721275/2014-18
ACÓRDÃO	2004-000.372 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERS SAUDE ANIMAL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PAGAMENTO REALIZADO AO EMPREGADO POR LIBERALIDADE EM CASO DE DISPENSA SEM JUSTA CAUSA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A verba paga por liberalidade do empregador, isto é, verba paga na ocasião da rescisão unilateral do contrato de trabalho sem obrigatoriedade expressa em lei ou em Convenção Coletiva de Trabalho, tem natureza remuneratória.

DISPENSA SEM JUSTA CAUSA. PAGAMENTO. PREVISÃO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. GANHO EVENTUAL. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Integram a base de cálculo da contribuição previdenciária as parcelas pagas em conformidade com cláusulas de Convenção Coletiva de Trabalho, em hipóteses de dispensa sem justa causa, cujos valores estão vinculados ao salário do empregado e, ao mesmo tempo, o pagamento da verba é revestido de previsibilidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR. POSSIBILIDADE DE PACTUAÇÃO POR CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

O instrumento de pactuação do pagamento de PLR aos empregados que permite desvincular a verba paga do salário de contribuição pode ser dado por Convenção Coletiva de Trabalho, na forma do inciso II do art. 2º da Lei nº 10.101, cujos signatários serão entidades sindicais representativas dos empregadores e dos trabalhadores, sem que o empregador precise participar diretamente da avença.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar o levantamento “PR Participação nos Resultados”; (ii) pelo voto de qualidade, negar provimento em relação às verbas pagas com previsão em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT), vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator) e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que deram provimento; (iii) por unanimidade de votos, negar provimento às demais matérias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 819/852), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 784/808), consubstanciada no Acórdão nº 12-82.084 – 10ª Turma da DRJ/RJO, de 08/06/2016, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. REQUISITOS.

A mera previsão de pagamento de valor fixo em Convenção Coletiva de Trabalho, na hipótese de a empresa não ter implantado seu próprio PLR, sem o cumprimento dos requisitos legais, não afasta a incidência das contribuições previdenciárias.

GANHOS EVENTUAIS E ABONOS DESVINCULADOS DO SALÁRIO. REQUISITOS.

A eventualidade somente se configura na imprevisibilidade de sua ocorrência. A expectativa ou certeza de recebimento da verba configura contraprestação remuneratória, mesmo que o pagamento seja diferido e agrupado em parcela única.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

QUITAÇÃO PARCIAL. EFEITOS.

A parcela do crédito tributário paga no prazo de impugnação considera-se extinta, limitando-se o contencioso administrativo fiscal ao valor do crédito remanescente.

DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

INTIMAÇÃO DO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante, em endereço diverso de seu domicílio fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 26/46, 403) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 22/10/2014 (e-fl. 2, 8, 13, 14, 15, 16, 17), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 26/46), trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a sociedade empresária identificada, consolidado em 20/10/2014, detalhado a seguir:

a) AI DEBCAD Nº 51.054.103-8, valor original de R\$ 267.910,48, acrescido de juros e multa de ofício: contribuições arrecadadas pela RFB e destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), incidentes sobre a remuneração de empregados, não incluídas nas GFIP, que lhe prestaram serviços no período de 01/2011 a 12/2011;

b) AI DEBCAD Nº 51.054.104-6, valor original de R\$ 569,12, acrescido de juros e multa de ofício: contribuições arrecadadas pela RFB e destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte devida pelos segurados, incidentes sobre os valores pagos a empregados e não retidas e não declaradas em GFIP, que lhe prestaram serviços no período de 01/2011 a 12/2011;

c) AI DEBCAD Nº 51.054.109-7, valor original de R\$ 67.560,04, acrescido de juros e multa de ofício: contribuições arrecadadas pela RFB e destinadas a outras entidades e fundos (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração dos empregados, não declaradas em GFIP, no período de 01/2011 a 12/2011;

d) AI DEBCAD Nº 51.054.105-4, valor de R\$ 1.812,87: crédito relativo ao descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, uma vez que as folhas de pagamento em meio papel apresentadas à fiscalização pela empresa não condizem com a realidade (CFL 30);

e) AI DEBCAD Nº 51.054.106-2, valor de R\$ 18.128,43: crédito relativo ao descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, uma vez que a empresa deixou de prestar todos os esclarecimentos necessários à fiscalização (CFL 35);

f) AI DEBCAD Nº 51.054.107-0, valor de R\$ 59.894,75: crédito relativo ao descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, por apresentar informações em meio digital com omissão e incorreção (CFL 22);

g) AI DEBCAD Nº 51.054.108-9, valor de R\$ 6.500,00: crédito relativo ao descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, por a empresa ter elaborado ou apresentado as GFIPs com informações omissas e/ou incorretas (CFL 78).

Informa o Auditor-Fiscal, para as matérias objeto do processo, que:

DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

DOS LEVANTAMENTOS “I1”, “I2”, “I3”, “I4” e “I5”

1. Foram apurados os créditos relativos aos seguintes códigos de levantamento, especificando a respectiva rubrica das folhas de pagamento, e a descrição dada pelo contribuinte sobre a natureza da verba:

a) I1 – INDENIZAÇÃO POR ESTABILIDADE (rubrica “EST”): “Os casos em questão foram devidamente indenizados por serem membros da CIPA. A localidade foi extinta e, portanto, não houve como manter os trabalhadores na localidade”;

b) I2 – INDENIZAÇÃO ESPONTÂNEA (rubrica “S8Q”): “a Empresa tem um benefício de pagamento de salários por tempo de casa, quando há a demissão por extinção da posição ou da localidade de trabalho”;

c) I3 – IND TEMPO SERVIÇO/IDADE-MEN (rubrica “S8I”): “Indenização quando da demissão de funcionário com mais de 40 anos e 5 na empresa – Anexo Acordo Coletivo 2010/2012”;

d) I4 – INDENIZ AC COLET IDADE/TP CASA (rubrica “155”): “Indenização quando da demissão de funcionário com mais de 40 anos e 5 na empresa – Anexo Acordo Coletivo 2010/2012”;

e) I5 – INDENIZAÇÃO DISP RET FÉRIAS (rubrica “S8M”): “Indenização quando funcionário é desligado em seu retorno de férias – Anexo Acordo Coletivo 2010/2012”.

2. as rubricas pagas, a título de indenização, não se encontram entre as previstas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que discrimina os valores que não integram o salário-de-contribuição. Portanto, os valores pagos foram considerados como integrantes do salário-de-contribuição para a previdência social;

3. a alegação da empresa referente à indenização por estabilidade, alegando que a localidade foi extinta, não foi comprovada, e todos os segurados da empresa estão registrados na matriz CNPJ 61.../0001-18, que se encontra em funcionamento até esta data;

4. somente os abonos expressamente desvinculados do salário não incidem contribuições previdenciárias, devendo essa desvinculação advir de lei;

5. as “INDENIZAÇÕES”, objeto do Lançamento Fiscal, não se acham contemplados em nenhuma das hipóteses de exclusão de incidência de contribuições sociais, possuindo natureza salarial.

DO LEVANTAMENTO “PR”

6. foram apurados os créditos relativos ao código de levantamento “PR”, relativo à participação nos resultados (PLR);

7. foram apresentadas cópias da Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012 do Sinprovesp e da Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012 da Federação dos Trabalhadores das Indústrias Químicas e Farmacêuticas do Estado de São Paulo, sendo que em ambos os instrumentos se preveem o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados;

8. contudo, não se trata de um instrumento de acordo, celebrado entre a empresa e seus empregados, arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, após negociação entre as partes para fixação das regras, critérios e condições para o pagamento da participação nos lucros ou resultados, mas sim de um acordo entre entidades de classe e as empresas;

9. conclui-se que a empresa adota uma política de remuneração por resultados firmada unilateralmente.

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

DO AUTO DE INFRAÇÃO 51.054.105-4 (CFL 30)

Relativo ao descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, uma vez que as folhas de pagamento em meio papel apresentadas à fiscalização pela empresa não condizem com a realidade.

DO AUTO DE INFRAÇÃO 51.054.106-2 (CFL 35)

Relativo ao descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, uma vez que a empresa deixou de prestar todos os esclarecimentos necessários à fiscalização.

DO AUTO DE INFRAÇÃO 51.054.107-0 (CFL 22)

Relativo ao descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, por apresentar informações em meio digital com omissão e incorreção.

DO AUTO DE INFRAÇÃO 51.054.108-9 (CFL 78)

Relativo ao descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária, por a empresa ter elaborado ou apresentado as GFIPs com informações omissas e/ou incorretas.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 405/423, 509/527, 611/629, 720), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênha para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

O contribuinte interpôs impugnação ao DEBCAD 51.054.103-8 (fls. 405/423), ao DEBCAD 51.054.104-6 (fls. 509/527) e ao DEBCAD 51.054.109-7 (fls. 611/629), alegando, em síntese, que:

DO OBJETO DA IMPUGNAÇÃO

1. a Impugnante decidiu realizar o pagamento dos valores exigidos por meio dos AI's DEBCADS 51.054.105-4, 51.054.106-2; 51.054.107-0 e 51.054.108-9, conforme comprovam as guias de recolhimento anexadas [obrigações acessórias];
2. contesta integralmente a exigência fiscal formalizada pelos Autos de Infração no 51.054.103-8, 51.054.104-6 e 51.054.109-7 [obrigações principais];
3. a exigência decorre de pagamentos cujas importâncias podem ser divididas em dois grupos, a saber: (i) Indenizações pagas na rescisão de contrato; e (ii) Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa – PLR;
4. com exceção das indenizações identificadas como “S8Q – INDENIZAÇÃO ESPONTÂNEA” e “EST – INDENIZAÇÃO POR ESTABILIDADE”, todas as verbas foram

pagas nos termos das Convenções Coletivas celebradas entre Impugnante e os Sindicatos dos seus trabalhadores, a saber: Convenção Coletiva de Trabalho – CCT QUÍMICO 2010/2012 e Aditivo vigente para 2011/2012; e CCT SINPROVESP 2010/2011. É certo que, por suas naturezas, se trata de verbas desvinculadas dos salários e de natureza indenizatórias, enquadrando-se fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Os pagamentos de tais indenizações se enquadram na regra do Art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei nº 8.212/1991, o qual prevê que não integram o salário de contribuição os *“ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”*;

5. Quanto às indenizações identificadas como “S8Q – INDENIZAÇÃO ESPONTÂNEA” e “EST – INDENIZAÇÃO POR ESTABILIDADE”, ainda que não previstas nas Convenções Coletivas, seus pagamentos se enquadram no conceito de *“ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”*, uma vez que foram pagas de maneira excepcional e tão somente em consequência do encerramento da fábrica da impugnante, que resultou na demissão em massa ocorrida, não integrando, portanto, o salário de contribuição, nem sendo sujeita à incidência das contribuições previdenciárias;

6. Quanto aos valores pagos aos empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados da empresa (PLR), existe expressa previsão legal para pagamento conforme *“convenção ou acordo coletivo”*;

DA INDENIZAÇÃO POR ESTABILIDADE

7. a Impugnante pagou valores a título de indenização aos seus empregados, em razão do encerramento do contrato de trabalho, de natureza indenizatórias e enquadradas no conceito de *“ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”*;

8. as indenizações em questão foram pagas tão somente a 3 (três) trabalhadores que eram membros da Comissão Interna de Prevenção de Acidentes – CIPA, que gozavam de estabilidade laboral, não podendo ser dispensados sem justa causa, nos termos da Cláusula 59 da Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012 (CCT 2010/2012 – Setor Químico), celebrada entre a Federação dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas e Farmacêuticas do Estado de São Paulo e diversos sindicatos dos trabalhadores da indústria química de um lado e de outro lado os sindicatos das indústrias químicas;

9. A referida cláusula prevê que *“até que seja promulgada a lei complementar a que se refere o art. 7º, I, da Constituição Federal, fica vedada a dispensa arbitrária ou sem justa causa dos empregados eleitos titulares para as CIPAs, e respectivos suplentes, limitado este ao número previsto no quadro no 1 da NR-05, desde o registro de sua candidatura até um ano após o final de seu mandato (artigo 10, II “a” das Disposições Transitórias, da Lei Maior)”*;

10. as demissões tratadas decorreram do encerramento das atividades da Impugnante realizadas em sua filial estabelecida em Cotia, não sendo possível

manter o posto de trabalho. Em consonância com o entendimento consignado pelos Tribunais Trabalhistas, a Impugnante realizou o pagamento da indenização em questão;

DA INDENIZAÇÃO ESPONTÂNEA

11. paga em razão do encerramento das atividades da Impugnante em sua filial situada no Município de Cotia, ocorrida nos últimos meses de 2011;

12. tendo em vista que houve grande número de demissões em decorrência do encerramento das atividades da fábrica em Cotia, e considerando que existe consenso na Justiça do Trabalho de que a demissão em massa em decorrência de questões técnicas e estruturais da empresa (como o encerramento da atividade de um estabelecimento, por exemplo) não pode ocorrer sem uma reparação ao trabalhador, a Impugnante procedeu ao pagamento da indenização em questão, a fim de evitar futuros litígios nesse sentido, em especial a manutenção do reconhecimento do vínculo de emprego;

13. portanto, trata-se de verba eventual, de natureza indenizatória, que se caracteriza como ganho eventual e completamente desvinculado do salário, pois a sua causa não é remunerar o trabalho prestado, mas promover a reparação do dano causado pela perda do posto de trabalho;

14. posteriormente às demissões realizadas, a sede da empresa que era localizada em Cotia foi transferida para o Município de Cruzeiro, conforme alteração do Contrato Social de 28/03/2012 e sua rerratificação, permanecendo o estabelecimento em Cotia como filial, tão somente como escritório administrativo, medida necessária para a conclusão de todos os trâmites de encerramento do estabelecimento, que ocorreu finalmente em 06/12/2013, com a alteração no Contrato Social da Impugnante que encerra as atividades da referida filial;

15. o fechamento do estabelecimento em Cotia foi objeto de comunicado interno para todos os funcionários em dezembro/2011, com a transferência das atividades remanescentes para Cruzeiro;

DA INDENIZAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS COM MAIS DE 40 ANOS e 5 ANOS DE CASA

16. engloba as rubricas “S8I – INDENIZAÇÃO TEMPO SERVIÇO/IDADE-MEN” e “155 – INDENIZAÇÃO COLETIVA/TP CASA”, prevista na Cláusula 27 da CCT 2010/2012 – Setor Químico, devidas aos empregados demitidos quando possuem mais de 40 anos de idade e 05 anos de trabalho na empresa;

17. trata-se de verba de natureza indenizatória, que se dá de forma eventual, sem qualquer tipo de habitualidade, correspondendo a um ganho eventual e desvinculado do salário;

DA INDENIZAÇÃO POR DISPENSA NO RETORNO DE FÉRIAS

18. prevista na rubrica “S8M – INDENIZAÇÃO DISP RET FÉRIAS”, paga em conformidade com a Cláusula 52 da CCT 2010/2012 – Setor Químico;

19. trata-se de indenização devida àqueles empregados que venham a ser demitidos dentro dos primeiros 15 (quinze) dias do seu retorno de férias, que se enquadra no conceito de ganho eventual e sem qualquer tipo de vinculação com o salário;

DA HABITUALIDADE

20. da leitura do inciso I do art. 28 pode-se extrair a necessidade de haver habitualidade para que uma verba se caracterize como remuneração para fins de incidência das contribuições previdenciárias;

21. as indenizações pagas sem habitualidade se enquadram na hipótese de não incidência das contribuições previdenciárias previstas no Art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei nº 8.212/1991, independentemente de previsão expressa em Lei, ou até mesmo em Convenção Coletiva, por corresponderem a ganhos eventuais;

22. caso quisesse a norma que fossem enumerados em Lei os ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário teria incluído expressamente essa exigência no item do §9º em análise, como faz nos demais itens desse dispositivo. Entendimento diverso tornaria completamente inútil a referida previsão, porque a Lei de referência, por si só, já ensinaria a não incidência das contribuições previdenciárias ao determinar expressamente que determinado ganho eventual ou abono é desvinculado do salário e não integrará o salário de contribuição;

23. a única exigência para que um ganho ou abono sejam considerados fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, a teor do Art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei nº 8.212/1991 é que o ganho seja eventual e que o abono não tenha vinculação ao salário;

24. tanto o Superior Tribunal de Justiça como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já reconheceram que a não incidência das contribuições previdenciárias depende, apenas, que o pagamento se caracterize como um ganho eventual, independentemente de previsão em Lei, Convenção Coletiva ou decorrer de ato de liberalidade do empregador;

25. não se trata de interpretação extensiva, vedada pela art. 111, do CTN, senão apenas da análise literal do item 7, da alínea “e”, §9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/1991;

DA NATUREZA INDENIZATÓRIA

26. ainda que as verbas não se enquadrassem no Art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei nº 8.212/1991, tais pagamentos tem natureza indenizatória e, portanto, não se caracterizam como remuneração dos empregados pelo serviço prestado, afastando a incidência das contribuições previdenciárias;

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA – PLR

27. os valores foram pagos de acordo com as Convenções Coletivas a que estão subordinados os empregados da Impugnante;

DO PROTESTO PELA JUNTADA DE DOCUMENTOS

28. protesta pela juntada de quaisquer outros documentos e meios de prova que se façam necessários à comprovação e melhor elucidação dos fatos alegados caso essa turma julgadora entenda necessário.

DO REQUERIMENTO DE ENCAMINHAMENTO DE INTIMAÇÕES

A Impugnante informa a mudança de endereço do Escritório Profissional de seus procuradores, requerendo que todas as intimações sejam encaminhadas para o referido endereço, exclusivamente em nome do primeiro subscritor do requerimento (fl. 723).

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 16/06/2016, e-fl. 814, protocolo recursal em 15/07/2016, e-fls. 815/816, e despacho de encaminhamento, e-fl. 903), tendo respeitado o trintídio legal, na forma

exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia no momento é relativa ao *lançamento de ofício* pertinente as **obrigações principais** (Debcads nsº 51.054.103-8, 51.054.104-6 e 51.054.109-7).

Em suma, exigem-se contribuições sociais, especificamente as contribuições previdenciárias patronais (quota patronal e SAT/RAT) e dos segurados empregados, além das contribuições de Terceiros – Outras entidades e fundos (Salário Educação/FNDE, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE).

As bases de cálculo são pagamentos entendidos pelo contribuinte como rubricas que não compõem o salário-de-contribuição das mencionadas contribuições sociais, enquanto a fiscalização compreende que são valores que devem integrar o salário-de-contribuição.

Os levantamentos são pagamentos a título de: (a) indenização por estabilidade; (b) indenização espontânea; (c) indenização por tempo de contrato de trabalho para funcionários com mais de 40 anos e 5 anos de casa; (d) indenização por dispensa no retorno de férias; e (e) Participação nos Lucros e Resultados – PLR.

O contribuinte pretende que tais parcelas sejam entendidas como verbas indenizatórias ou como ganhos eventuais ou como abonos desvinculados do salário.

Pretende, também, que a PLR paga não integre o salário-de-contribuição.

O recorrente sustenta que a única exigência para um ganho ou abono ser considerado fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias é que o ganho seja eventual e que o abono não tenha vinculação ao salário. Ademais, uma verba pode ser simplesmente indenizatória (*não remuneratória*) e ao não ser habitual não deve integrar o salário de contribuição de contribuições previdenciárias.

Quanto ao pagamento de PLR, o recorrente discute que a única motivação da fiscalização para entender que tais rubricas sejam computadas no salário de contribuição é a compreensão fiscal da impossibilidade de pagamentos a título de PLR baseando-se em Convenção Coletiva da qual a empresa não é signatária, por instrumento assinado exclusivamente por entidades sindicais, sem participação da empresa, porém, para o contribuinte, essa motivação

encontra óbice na Lei nº 10.101 que prevê a possibilidade de a PLR ser prevista em Convenção Coletiva celebrada por entes sindicais, sem participação da própria empresa. Doutro lado, o recorrente questiona que a DRJ ao julgar o tema “*acrescentou outras motivações*” não constantes no lançamento de ofício que delimitou a acusação fiscal e motivou o ato de lançar, o que entende ser vedado, sendo outro motivo para a reforma da decisão.

À análise por capítulos.

Inicialmente, pondera-se que a decisão passa por dois grandes eixos de verificação, quais sejam: a) *a investigação se as rubricas pagas a título que se rótula de indenização em casos de rescisão do contrato de trabalho compõem, ou não, o salário de contribuição*; e b) *a investigação se as rubricas pagas a título de PLR estabelecido em Convenção Coletiva compõem, ou não, o salário de contribuição*.

Passo ao enfretamento a partir de cada eixo.

- Das rubricas pagas a título que se rótula de indenização em casos de rescisão do contrato de trabalho

Foram apurados créditos tributários decorrentes de rubricas pagas a título que se rótula de indenização em **casos de rescisão do contrato de trabalho**, atendendo ao disposto em cláusulas específicas de Convenção Coletiva de Trabalho – CCT (e-fls. 726/783), que estabelecia o pagamento de verbas para situações rescisórias imotivadas, cujos levantamentos são:

- a) *INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO/IDADE (rubrica “S8I”): Indenização quando da demissão de funcionário com mais de 40 anos de idade e 5 anos na empresa;*
- b) *INDENIZAÇÃO PREVISTA EM ACORDO COLETIVO IDADE/TEMPO DE CASA OU DE SERVIÇO NA EMPRESA (rubrica “155”): Indenização quando da demissão de funcionário com mais de 40 anos de idade e 5 anos na empresa; e*
- c) *INDENIZAÇÃO DISPENSA NO RETORNO DE FÉRIAS (rubrica “S8M”): Indenização quando funcionário é desligado em seu retorno de férias.*

Além disso, igualmente foram apurados créditos tributários decorrentes de rubricas pagas a título que se rótula de indenização em **casos de rescisão do contrato de trabalho**, cujos levantamentos são:

- a) *INDENIZAÇÃO POR ESTABILIDADE (rubrica “EST”): Casos nos quais foram pagas verbas a título de indenização por serem os empregados demitidos membros da CIPA para situações de estabelecimento extinto situado em determinada localidade, não havendo como manter os empregados na localidade (aqui também ocorre a previsão em Convenção Coletiva de Trabalho – CCT); e*
- b) *INDENIZAÇÃO ESPONTÂNEA (rubrica “S8Q”): Casos nos quais foram pagas verbas a título de indenização por terem os empregados demitidos certo tempo de casa em relação ao estabelecimento extinto, situado em determinada localidade, não havendo como manter os empregados na localidade.*

A fiscalização motiva o ato de lançamento aduzindo que:

- as rubricas pagas, a título de indenização são salariais, inclusive não se encontram entre as previstas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212;
- a alegação da empresa referente à indenização por estabilidade (CIPA ou geral) em caso de rescisão para hipótese de extinção do funcionamento do estabelecimento em determinada localidade não se aplica, porque não houve comprovação de estabelecimento extinto para empregados demitidos, inclusive considerando que todos os segurados empregados da empresa estavam registrados na matriz (CNPJ “0001”), mantida em funcionamento e não extinta; e
- somente os abonos expressamente desvinculados do salário não incidem contribuições previdenciárias, devendo essa desvinculação advir de lei.

Doutro lado, o recorrente alega que:

- As indenizações identificadas como *“INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO/IDADE (rubrica ‘S8I’), “INDENIZAÇÃO PREVISTA EM ACORDO COLETIVO IDADE/TEMPO DE CASA OU DE SERVIÇO NA EMPRESA (rubrica ‘155’)” e “INDENIZAÇÃO DISPENSA NO RETORNO DE FÉRIAS (rubrica ‘S8M’)”* foram pagas em razão de Convenções Coletivas de Trabalho – CCTs celebradas entre entes sindicais, de modo que, por suas naturezas, se trata de verbas desvinculadas dos salários e de natureza indenizatórias, enquadrando-se fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Os pagamentos de tais indenizações se enquadram na regra do Art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei nº 8.212/1991, o qual prevê que não integram o salário de contribuição os *“ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”*;
- a indenização identificada como *“EST – INDENIZAÇÃO POR ESTABILIDADE”*, que também tinha previsão nas Convenções Coletivas, seus pagamentos se enquadram no conceito de *“ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”*, uma vez que foram pagas de maneira excepcional e tão somente em consequência do encerramento da fábrica da autuada, que resultou na demissão em massa ocorrida, incluindo membros da CIPA - tão somente 3 (três) trabalhadores que eram membros da Comissão Interna de Prevenção de Acidentes;
- a indenização identificada como *“S8Q – INDENIZAÇÃO ESPONTÂNEA”*, ainda que não prevista nas Convenções Coletivas, seus pagamentos se enquadram no conceito de *“ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”*, uma vez que foram pagas de maneira excepcional e tão somente em consequência do encerramento da fábrica da autuada, que resultou na demissão em massa ocorrida.

À análise.

Primeiramente, analiso o levantamento *“INDENIZAÇÃO POR ESTABILIDADE (rubrica ‘EST’)”* para casos de alegados membros da CIPA demitidos; e o levantamento *“INDENIZAÇÃO ESPONTÂNEA (rubrica ‘S8Q’)”* para casos nos quais foram pagas verbas a título de indenização por terem os empregados demitidos certo tempo de casa em relação ao estabelecimento extinto, situado em determinada localidade.

Muito bem. Para alegados levantamentos não assiste razão ao recorrente em relação a sua irresignação contra o lançamento de ofício.

Ora, a despeito das alegações, não se comprova a titularidade e a estabilidade efetiva dos alegados membros da CIPA em localidade extinta (levantamento “INDENIZAÇÃO POR ESTABILIDADE”, rubrica “EST”).

Em relação aos demais empregados (levantamento “INDENIZAÇÃO ESPONTÂNEA”, rubrica “S8Q”), a verba foi paga por liberalidade, de forma espontânea, o que atrai a hodierna jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), nestes termos:

“É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as verbas recebidas por liberalidade do empregador em virtude da rescisão do contrato de trabalho possuem natureza remuneratória, devendo incidir a contribuição previdenciária.” (AgInt no REsp n. 1.975.960/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 12/9/2022, DJe de 15/9/2022).

“... a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que as verbas recebidas por liberalidade do empregador em virtude da rescisão do contrato de trabalho têm natureza remuneratória (REsp 775.701/SP, Relator para acórdão o Min. Luiz Fux, DJU de 1º.8.2006).” (AgInt no REsp n. 1.786.161/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 8/10/2019, DJe de 18/10/2019)

Da transcrição, vê-se que o STJ entende como tributável a rubrica paga como mera liberalidade na rescisão contratual, compreendendo o pagamento como relacionado ao contrato de trabalho e de viés, ao final, remuneratório.

No mesmo sentido: REsp n. 2.052.982/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 20/6/2024, DJe de 2/7/2024. Deveras, a Primeira Seção do STJ assentou, desde longa manifestação, o entendimento de que as verbas recebidas por liberalidade do empregador em virtude da rescisão do contrato de trabalho têm natureza remuneratória (REsp n. 775.701/SP, relator Ministro Castro Meira, relator para acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 26/4/2006, DJ de 1/8/2006, p. 364).

Neste sentido, os levantamentos “INDENIZAÇÃO POR ESTABILIDADE (rubrica ‘EST’)” e “INDENIZAÇÃO ESPONTÂNEA (rubrica ‘S8Q’)” devem ser mantidos pelos fundamentos da autoridade lançadora e conforme apreciação da primeira instância.

Doravante, analiso os levantamentos “INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO/IDADE (rubrica ‘S8I’)”, “INDENIZAÇÃO PREVISTA EM ACORDO COLETIVO IDADE/TEMPO DE CASA OU DE SERVIÇO NA EMPRESA (rubrica ‘155’)” e “INDENIZAÇÃO DISPENSA NO RETORNO DE FÉRIAS (rubrica ‘S8M’)”. Todos partem de previsão na Convenção Coletiva de Trabalho.

Antes de iniciar a abordagem, é preciso consignar que, após a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, assim como considerando os arts. 22, I, 28, I, da Lei nº 8.212, com suas posteriores alterações, e, ainda, destacando o §11 do art. 201 e o art. 195, I, da Constituição Federal, além da Tese firmada no Tema 20 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal

(STF)¹, o campo de incidência ou *a base tributável* da contribuição previdenciária patronal (quota patronal)² se encontra delimita da seguinte forma, sintetizo:

- a) pela folha de salários e demais rendimentos do trabalho, entendidos como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, em contexto de pagamentos habituais, quer por serviços prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador contratante, quer por adiantamentos decorrentes de reajustes salariais, inclusive gorjetas (salário em espécie ou o salário em pecúnia);
- b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades (salário in natura) em contexto de retribuição pelo trabalho ou por sua colocação à disposição; e
- c) os ganhos habituais sob a forma de benefícios em pecúnia (exemplo, alimentação em pecúnia) em contexto de retribuição pelo trabalho ou por sua colocação à disposição.

No voto de Sua Excelência Ministro Luiz Fux, colhe-se, no inteiro teor do precedente do Tema 20 da Repercussão Geral do STF (RE 565.610), de forma esclarecedora que:

“Da interpretação conjunta entre os dois dispositivos, artigo 201, caput e §11 e artigo 195, inciso I, “a”, da Constituição, extrai-se que só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, via de consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria.

(...)

Nesse ponto, deve-se reconhecer que, com o advento da EC nº 20/98, que alterou a redação do art. 195, ... passaram a se sujeitar à incidência da contribuição previdenciária, com base na remuneração percebida (...) a folha de salários, assim tida como a soma dos valores pagos em retribuição à atividade laboral, desde que se revistam do requisito da habitualidade, previsto pelo §11, do art. 201.

(...)

Destaque-se, por fim, que descabe a esta Corte definir a natureza indenizatória ou remuneratória de cada parcela, eis que tal discussão não possui status constitucional, conforme amplamente vem sendo reconhecido pela jurisprudência. Compete tão somente a este colegiado a interpretação dos dispositivos constitucionais em relação ao tema, de modo que deles só é possível extrair a necessidade de pagamento com habitualidade e em decorrência da

¹ Tema nº 20 do STF: “A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.”

² As contribuições previdenciárias patronais destinadas ao SAT/RAT/GIL-RAT e aos contribuintes individuais e as contribuições devidas a Terceiros, assim entendidas Outras Entidades e Fundos, possuem a mesma base de cálculo da contribuição prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212. Aliás, em relação as contribuições destinadas ao financiamento de Terceiros é de se adotar a mesma orientação aplicada às contribuições patronais em razão da Lei nº 11.457 (art. 3º, §2º, com fundamento de validade na Constituição Federal, arts. 240, 149 e 195).

atividade laboral, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador e consequente interpretação do conceito de ‘folha de salários’.

Diante disso, seja antes ou depois da EC nº 20/98, não há qualquer incompatibilidade do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 com a Constituição Federal, eis que as parcelas ali mencionadas se limitam às pagas com habitualidade, em retribuição à atividade laboral.”

Vê-se, portanto, que o requisito da habitualidade³ é requisito geral para autorizar que dada verba ou rubrica paga seja base tributável de contribuições previdenciárias. Também, é requisito geral a retributividade pelo trabalho ou a sua colocação à disposição. Vale dizer, caso a verba não remunere trabalho, caso não seja paga “em razão do trabalho” ou da colocação à disposição não será base tributável.

Se, por hipótese, não for possível efetivamente identificar a verba como contraprestação retributiva pelo trabalho (*esse sempre será um requisito autônomo e independente assertivo da base tributável, o teste final de validade e aderência da tributação, em paralelo com o requisito da habitualidade*), então não será base tributável.

Por exemplo, se a verba for alheia a lógica sinalagmática do contrato de trabalho para retribuir a contraprestação pelo serviço prestado ou colocado à disposição do empregador por força do contrato de trabalho de viés bilateral, que gera a retributividade, então não haverá tributação.

Para fins de tributação, importa que a rubrica seja também habitual para poder ser base tributável, além de não ser de natureza indenizatória, vez que precisa ser retributiva do trabalho ou da colocação à disposição. Se não for habitual inexistirá o contexto adequado para tratar como base de cálculo. Logo, verbas/rubricas não habituais ficam fora da tributação.

Noutro vértice, por força de norma de isenção (*Lei 8.212, art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”*), que impõe interpretação restritiva (*CTN, art. 111, II*), as importâncias “*recebidas a título de ganhos eventuais*” não são tributáveis, sendo entendidos como tais as que digam respeito a ocorrência de evento casual, sem continuidade, recebido de forma esporádica e sem habitualidade e, por isso, desvinculado da reciprocidade sinalagmática da relação de trabalho.

O contexto fático determina e condicional o ganho eventual.

A eventualidade tem como face inversa a habitualidade, que é um atributo de ser frequente.

A periodicidade define a habitualidade.

³ O requisito da habitualidade vem sendo entendido na jurisprudência hodierna do CARF como uma frequência ou constância periódica no recebimento e pagamento de uma dada rubrica/verba para retribuir trabalho ou na constância de uma benesse *in natura*. Em jurisprudência pretérita, anterior ao Tema nº 20 do STF (RE 565.610), o enfoque no critério de habitualidade era mais destacado para questões envolvendo discussões sobre o chamado salário *in natura*, pois o pagamento em pecúnia, por si só, era entendido como caracterizador da materialidade tributável (conferir Acórdão CARF nº 9202-003.044).

O ganho eventual não guarda assertividade com as rubricas que decorrem do contrato de trabalho.

Verbas/rubricas eventuais (ganhos eventuais) ficam, pois, fora da tributação.

Em realidade, não teríamos propriamente uma norma de isenção, mas sim uma questão técnico-jurídica de não incidência, haja vista que no ganho eventual não há a habitualidade, o que afasta o campo de incidência da contribuição previdenciária nos termos do Tema 20 da Repercussão Geral do STF. Porém, fala-se em isenção por força art. 28, §9º, alínea “e”, item “7”.

Pois bem. A jurisprudência do STJ se consolidou no sentido de que pagamentos por liberalidade quando da rescisão do contrato de trabalho devem ser base tributável de contribuições previdenciárias. No caso concreto, para os levantamentos agora em análise, de forma oposta, temos pagamentos que decorrem não de liberalidade, mas sim de imposição em normas de Convenção Coletiva de Trabalho (CCT), portanto não há a incidência de contribuições previdenciárias.

A uma, porque a imposição normativa dada pela Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) aponta que não há a retributividade por trabalho ou por colocação à disposição, mas mero pagamento indenizatório.

A duas, porque as cláusulas não guardam qualquer contrapartida em resultados ou em metas, verdadeiramente não se vinculando ao trabalho em si mesmo, não sendo contraprestativa, sendo, portanto, de viés não habitual, inclusive ao se considerar a não ultratividade da norma coletiva, inclusive pelo prazo certo do instrumento de negociação coletiva⁴. Ademais, o pagamento é único e somente se ocorrer a situação de rescisão do contrato de trabalho.

Dentro deste contexto temos uma natureza jurídica de ganho eventual, não tributável. A despeito de sua aproximação com o abono único, o ganho eventual com ele não deve ser confundido. Aliás, para ganho eventual não se exige que haja uma lei desvinculando do salário⁵. A regra é impositiva apenas para o abono único. De toda sorte, a CCT é um instrumento de negociação coletiva de “*caráter normativo*” por força de lei (CLT, art. 611), sendo elaborado por “terceiros” (*sindicatos das categorias*) impondo “deveres” para o empregador, ainda que contra sua própria vontade, portanto equiparando-a com a lei.

⁴ A ultratividade da norma coletiva é vedada, sendo o instrumento válido por período não superior a dois anos, a teor do §3º do art. 614 da CLT e da Orientação Jurisprudencial nº 322 do TST que proíbe o prazo indeterminado, ademais a ultratividade que era prevista na Súmula nº 277 do TST, quando não firmada nova norma coletiva com vigência expirada, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF nº 323.

⁵ A previsão existente no item 7 da alínea “e” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212 (“*recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário*”) não impõe que os “*ganhos eventuais*” sejam “*expressamente desvinculados do salário*”, o que somente é exigido para os “*abonos*”. Curiosamente, a redação atual do art. 214, §9º, alínea “j”, do Decreto nº 3.048, com redação atribuída pelo Decreto nº 10.410, de 2020, está em desconformidade com o texto legal ao prever “*ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei*”.

Se o pagamento foi realizado uma única vez e a título de "indenização adicional" por força de Convenção Coletiva de Trabalho – CCT, para a hipótese de dispensa de empregado por iniciativa do empregador e sem justa causa, de modo a se caracterizar como ganho eventual, pago sem liberalidade, mas em cumprimento da norma coletiva de caráter normativo, afasta a incidência de contribuição previdenciária, não sendo razoável considerar o referido pagamento como integrante das verbas remuneratórias calculadas proporcionalmente por ocasião da rescisão do contrato de trabalho.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente neste capítulo exclusivamente para cancelar do lançamento de ofício os levantamentos *"INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO/IDADE (rubrica 'S8I')"*, *"INDENIZAÇÃO PREVISTA EM ACORDO COLETIVO IDADE/TEMPO DE CASA OU DE SERVIÇO NA EMPRESA (rubrica '155')"* e *"INDENIZAÇÃO DISPENSA NO RETORNO DE FÉRIAS (rubrica 'S8M')"*.

- Das rubricas de PLR

Quanto ao pagamento de PLR, o recorrente discute que a única motivação da fiscalização para entender que tais rubricas sejam computadas no *salário de contribuição* é a compreensão fiscal da impossibilidade de pagamentos a título de PLR baseando-se em Convenção Coletiva da qual a empresa não é signatária, por instrumento assinado exclusivamente por entidades sindicais.

O recorrente compreende que essa motivação encontra óbice na Lei nº 10.101 a qual prevê a possibilidade de a PLR ser prevista em Convenção Coletiva celebrada por entes sindicais, até sem participação da própria empresa.

Adicionalmente, o recorrente questiona que a DRJ, ao julgar o tema, *"acrescentou outras motivações"* não constantes no *lançamento de ofício* que delimitou a acusação fiscal e motivou o ato administrativo de lançamento, o que entende ser vedado, sendo outro motivo para a reforma da decisão.

Pois bem. Assiste razão ao recorrente na irresignação quanto à PLR do caso concreto ter sido levantada para compor base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Ora, o levantamento *"PR – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS"* (cuja motivação consta no relatório fiscal, e-fls. 32/35) foi efetivado porque se entendeu que os valores pagos a tal título são salário de contribuição por supostamente estarem em desacordo com a Lei nº 10.101. A desconformidade, em específico, é baseada no seguinte:

4.3. As cópias apresentadas e anexas a este relatório são da: Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012 do Sinprovesp e a Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012 e Termo Aditivo a Convenção Coletiva de Trabalho 2011/2012 da Federação dos Trabalhadores na Indústria químicas e Farmacêuticas do Estado de São Paulo. Ambos os instrumentos preveem o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, conforme afirma a empresa. Mas não se trata de um instrumento de acordo, celebrado entre a empresa e seus empregados, arquivado

na entidade sindical dos trabalhadores, após negociação entre as partes para fixação das regras, critérios e condições para o pagamento da participação nos lucros ou resultados, mas sim de um acordo entre as entidades de classe e as empresas.

(e-fl. 33)

Vale dizer, o levantamento se deu motivado no fato das Convenções Coletivas de Trabalho apresentadas não se cuidarem de instrumentos de acordo celebrado entre a própria empresa e seus empregados, arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, após negociação entre as partes para fixação das regras, critérios e condições para o pagamento da participação nos lucros ou resultados, sendo documentos firmados entre entidades de classe. Especificamente, consta no relatório fiscal de forma mais abrangente (e-fls. 32/35):

... é devida a contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados quando paga ou creditada em desacordo com a legislação.

Solicitamos ao sujeito passivo, conforme Termo de Intimação Fiscal — TIF nº 003, de 25/06/2014, a "- Apresentar o instrumento de negociação por meio do qual foram definidas as regras aplicáveis ao PLR de acordo com as condições exigidas pela Lei nº 10.101/2000."

(...)

As cópias apresentadas e anexas a este relatório são da: Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012 do Sinprovesp e a Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012 e Termo Aditivo a Convenção Coletiva de Trabalho 2011/2012 da Federação dos Trabalhadores na Indústria químicas e Farmacêuticas do Estado de São Paulo. Ambos os instrumentos preveem o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, conforme afirma a empresa. Mas não se trata de um instrumento de acordo, celebrado entre a empresa e seus empregados, arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, após negociação entre as partes para fixação das regras, critérios e condições para o pagamento da participação nos lucros ou resultados, mas sim de um acordo entre as entidades de classe e as empresas.

(...)

(...). Logo, sem a devida observância às regras previstas na legislação, a participação nos resultados será mera verba que complementa o salário, representando campo de incidência de contribuição previdenciária.

Conclui-se, então, que a empresa adota uma política de remuneração por resultados firmada, unilateralmente. (...).

Veja-se que a motivação essencial do levantamento “PR – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS” é que a PLR foi estabelecida em Convenções Coletivas, “[m]as não se trata de um

instrumento de acordo, celebrado entre a empresa e seus empregados, arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, após negociação entre as partes para fixação das regras, critérios e condições para o pagamento da participação nos lucros ou resultados, mas sim de um acordo entre as entidades de classe e as empresas.”

Não consta na motivação do lançamento de ofício para o levantamento “PR – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS”, por exemplo, e apenas para argumentar, que a empresa não seria do ramo das entidades sindicais que firmaram as convenções ou que os tais instrumentos, por hipótese, não tivessem previsão de índice ou de meta ou de prazos. Não se adentra nestas hipóteses de fundamentação. Simplesmente, se motiva o ato na alegação de que a Convenção Coletiva não tem por partes diretamente a empresa e seus empregados.

Ocorre que, a Lei nº 10.101 regulamenta a PLR e, basicamente reescrevendo o teor de Medidas Provisórias que a antecede, consigna em seu art. 2º o seguinte:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo.

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições.

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Quando o art. 2º, inciso II, cita a “Convenção”, isto é, a Convenção Coletiva como instrumento de negociação da PLR, tem-se que entender que, na forma do art. 611 da CLT, a Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.

Dito de outra forma, a Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo firmado por entidades sindicais que representam, para todos os fins de direito, tanto os empregados, como também o empregador.⁶

⁶ Inclusive, após a reforma trabalhista (Lei nº 13.467, de 2017), consta que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa (CLT, com redação da Lei nº 13.467, art. 611-A, inciso XV).

Portanto, quando entes sindicais celebram a Convenção Coletiva é como se empregados e empregador houvesse pactuado diretamente o instrumento, ademais por já ter sido celebrado pelo ente sindical, no qual presente o ente sindical dos trabalhadores, não cabe falar em arquivar o referido pacto na entidade sindical, considerando que a própria entidade é parte signatária direta e terá, por óbvio, a sua via instrumental.

Logo, a motivação para o lançamento não se sustenta quando é apenas baseada no fato de o pacto de PLR ter sido dado em Convenção Coletiva. Precisaria a autoridade fiscal avançar em outros motivos, o que não o fez e não cabe ao juízo do contencioso administrativo fiscal apresentar motivação nova que possa por hipótese se extrair de documentos dos autos se não é motivação acusatória posta pela autoridade lançadora.

Caberia exclusivamente a autoridade lançadora, por exemplo, *ad argumentandum tantum*, motivar o lançamento em outros hipotéticos motivos como uma eventual ilegitimidade do ente sindical seja de empregadores ou de empregados para representá-los respectivamente; ou ter motivado o ato alegando que, apesar de firmado em convenção coletiva, não teria cláusulas concretas com regras, metas e prazos, o que não consta de forma expressa e afirmativa como motivação no lançamento em vergasta; ou ter fundamentado o ato em mera previsão de pagamento de valor fixo (*como pretendeu inovar a DRJ*, o que não é permitido por não ser autoridade lançadora), na hipótese de a empresa não ter implantado seu próprio PLR e de eventualmente a Convenção Coletiva não conter disposições claras negociais; dentre outras hipóteses que fossem plausíveis para buscar fulminar o pacto de PLR e sustentar ser dado em desacordo com a Lei nº 10.101.

Logo, tem-se que o instrumento de pactuação do pagamento de PLR aos empregados que permite desvincular a verba paga do salário de contribuição pode ser dado por Convenção Coletiva de Trabalho, na forma do inciso II do art. 2º da Lei nº 10.101, cujos signatários serão entidades sindicais representativas dos empregadores e dos trabalhadores, sem que o empregador precise participar diretamente da avença

O ponto fulcral é que a motivação dada para afastar o PLR não se sustenta em confronto com o próprio preceito do inciso II do art. 2º da Lei nº 10.101. A motivação afirmativa e acusatória delimitadora do lançamento de ofício foi exclusivamente ter sido firmado em convenção coletiva e não pela empresa (e-fls. 32/35), olvidando a autoridade fiscal que o ente sindical representa a parte, que passa a ser representada como se ali estivesse, perfazendo uma legítima substituição, daí a autorização não observada pelo fiscal (*inciso II do art. 2º da Lei nº 10.101*).

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para cancelar do lançamento de ofício dado pelos autos de

infração (Debcads 51.054.103-8, 51.054.104-6, 51.054.109-7) exclusivamente em relação aos levantamentos “*INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO/IDADE (rubrica ‘S8I’)*”, “*INDENIZAÇÃO PREVISTA EM ACORDO COLETIVO IDADE/TEMPO DE CASA OU DE SERVIÇO NA EMPRESA (rubrica ‘155’)*”, “*INDENIZAÇÃO DISPENSA NO RETORNO DE FÉRIAS (rubrica ‘S8M’)*” e “*PR – Participação nos Resultados*”, reformando a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para cancelar os levantamentos “*INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO/IDADE (rubrica ‘S8I’)*”, “*INDENIZAÇÃO PREVISTA EM ACORDO COLETIVO IDADE/TEMPO DE CASA OU DE SERVIÇO NA EMPRESA (rubrica ‘155’)*”, “*INDENIZAÇÃO DISPENSA NO RETORNO DE FÉRIAS (rubrica ‘S8M’)*” e “*PR – Participação nos Resultados*”.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, redator designado

Peço licença ao I. Relator para divergir em parte do voto proferido, especificamente quanto aos pagamentos realizados com fundamento em normas previstas em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT).

Nessa matéria, o I. Relator votou para cancelar os levantamentos “*INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO/IDADE (rubrica ‘S8I’)*”, “*INDENIZAÇÃO PREVISTA EM ACORDO COLETIVO IDADE/TEMPO DE CASA OU DE SERVIÇO NA EMPRESA (rubrica ‘155’)*” e “*INDENIZAÇÃO DISPENSA NO RETORNO DE FÉRIAS (rubrica ‘S8M’)*”, em razão de classificá-los com a natureza de ganho eventual, não tributável.

Pois bem. O lançamento fiscal compreende os fatos geradores do período de 01/01/2011 a 31/12/2011.

Em linhas gerais, as parcelas denominadas de “*INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO/IDADE (rubrica ‘S8I’)*” e “*INDENIZAÇÃO PREVISTA EM ACORDO COLETIVO IDADE/TEMPO DE CASA OU DE SERVIÇO NA EMPRESA (rubrica ‘155’)*” são devidas quando da demissão de funcionário, sem justa causa, com mais de 40 (quarenta) anos de idade e, no mínimo, 5 (cinco) anos de vínculo com a empresa.

Para melhor avaliação da natureza e das condições para o trabalhador receber o pagamento, reproduzo a Cláusula 26 da CCT 2010/2012 – SINPROVESP e a Cláusula 27 da CCT 2010/2012 - Setor Químico, documentos datados, respectivamente, de 07/04/2010 e 08/11/2010 (fls. 726/742 e 743/783):

CCT 2010/2012 – SINPROVESP

(...)

CLÁUSULA 26 - AVISO PRÉVIO

O aviso prévio será comunicado por escrito e contra recibo, esclarecendo se será trabalhado ou não.

Na rescisão do contrato de trabalho, sem justa causa, de empregados com mais de 45 (quarenta e cinco) anos de idade e, concomitantemente, com mais de 05 (cinco) anos de trabalho na mesma empresa, será pago por esta, a tais empregados, indenização especial de valor correspondente a 01(uma) remuneração (fixo + média do variável) do empregado, vigente à época da rescisão, preservando-se o aviso prévio legal de 30 (trinta) dias. A indenização por ser meramente liberal e não remuneratória, o valor não integra a remuneração para quaisquer efeitos.

Será garantido ao empregado e a seus dependentes previdenciários a utilização de convênio de assistência médica e hospitalar pelo prazo adicional de 60 (sessenta) dias após o término do aviso prévio (trabalhado ou indenizado), desde que o desligamento do empregado sem justa causa se tenha verificado durante o período de internamento ou o tratamento médico do(s) dependente(s). A prorrogação deverá ser requerida através de atestado médico o qual será ratificado pelo Serviço Médico Ocupacional da empresa ou contratado.

No aviso prévio indenizado, sempre que solicitado pelo empregado, a baixa na CTPS será efetuada no prazo de 05 (cinco) dias da comunicação da dispensa.

(...)

CCT 2010/2012 - Setor Químico

(...)

Aviso Prévio

CLÁUSULA VIGÉSIMA SÉTIMA - AVISO PRÉVIO

(...)

D) Na rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do empregador, sem justa causa, e nos casos de aposentadoria quando não contemplados pela cláusula denominada Empregados em Vias de Aposentadoria, letra "d" desta convenção, de empregados com mais de 40(quarenta) anos de idade e, concomitantemente, no mínimo com 5 (cinco) anos de trabalho na mesma empresa, será paga por esta, a tais empregados, indenização especial de valor correspondente a 30 (trinta) dias

de salário nominal do empregado, vigente à época da rescisão, preservando-se o aviso prévio legal, ressalvadas condições mais favoráveis eventualmente já existentes.

(...)

F) No aviso prévio indenizado, sempre que solicitado pelo empregado, a baixa na CTPS será efetuada no prazo de 05 (cinco) dias da comunicação da dispensa.

(...)

(Sublinhei)

Muito embora as convenções coletivas de trabalho utilizem a expressão “indenização especial”, a parcela não é revestida de natureza indenizatória.

Conquanto concedida ao término da relação de emprego, não se transforma em parcela indenizatória, integrando a base de cálculo da contribuição previdenciária e das contribuições reflexas, devidas a terceiros.

A dispensa sem justa causa não configura ato ilícito, em si, que implique dever de indenizar o empregado, em razão da perda ou violação de direito. Do ponto de vista trabalhista, contratar e demitir são atos legítimos, compatíveis e típicos da liberdade econômica. Na rescisão imotivada do contrato de trabalho são devidas as verbas em conformidade com a legislação trabalhista.

Para caracterizar ganho eventual, livre da incidência de tributação, a legislação previdenciária exige lei que expressamente desvincule o pagamento do salário recebido pelo trabalhador.

Senão vejamos, o art. 214, § 9º, alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.408, de 6 de maio de 1999, cuja matriz legal é o art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 24 de junho de 1991:

Art. 214 (...)

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

(...)

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

j) ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei; (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

(...)

A propósito, diferentemente do ponto de vista do I. Relator, a regra de desvinculação por intermédio de lei, na redação vigente à época dos fatos geradores, era impositiva não apenas ao abono único, como também para o ganho eventual.

Após a reforma trabalhista de 2017, os abonos, indistintamente, não mais integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário (art. 457, § 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT).

Note-se que o Decreto nº 10.410, de 30 de junho de 2002, deu nova redação ao art. 214, § 9º, alínea “j”, do RPS, para retirar os abonos e manter a condição de “ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei”.

É verdade que a CCT é um instrumento de negociação coletiva de “caráter normativo”, por força do art. 611 da CLT, e, portanto, pode ser considerado equivalente à lei em diversas matérias negociadas.

Por outro lado, não há falar em desvinculação do salário, porquanto os valores da “indenização especial” correspondem à própria remuneração do empregado, em parcela fixa e variável, ou ao salário nominal, conforme o caso, vigentes à época da rescisão do contrato de trabalho.

Na realidade, a parcela paga por ocasião do desligamento tem natureza de retribuição, decorrente da atividade realizada pelo segurado durante a vigência do vínculo laboral, como um reconhecimento da empresa ao empregado que nela permaneceu vinculado por um tempo mínimo e poderá enfrentar obstáculos no processo de recolocação no mercado de trabalho após a demissão, por contar com mais de 40 anos de idade.

Apesar de não representar pagamento por liberalidade, a origem advém diretamente da relação de emprego estabelecida entre as partes.

Outrossim, em que pese o pagamento da gratificação uma única vez, não configura ganho eventual. Em primeiro lugar, como dito, não é pagamento concedido por liberalidade do empregador.

Por sua vez, a habitualidade não está associada, necessariamente, à frequência ou periodicidade. O pagamento da “indenização especial” por ocasião do desligamento de empregado está atrelado a evento previsível, em que haverá retribuição financeira quando implementada as condições para o recebimento estipuladas em convenção coletiva de trabalho.

Há uma previsibilidade inerente ao acordo estabelecido entre sindicatos de trabalhadores e sindicatos patronais, que definiram um benefício específico vinculado à relação laboral. É dizer, há uma justa e real expectativa do recebimento dos valores por parte do empregado.

É importante reforçar que a previsibilidade não se refere à demissão do trabalhador, que é um evento incerto, que pode ou não ocorrer. Diz respeito ao fato de que o empregado com mais de 40 anos de idade e, simultaneamente, com 5 anos ou mais de trabalho na empresa, uma vez rescindido o contrato de trabalho por iniciativa do empregador, sem justa

causa, fará jus ao pagamento fixado na CCT. De antemão, o empregado tem ciência dos efeitos financeiros da rescisão contratual nessas condições.

Os fundamentos acima são inteiramente aplicáveis à parcela denominada de “INDENIZAÇÃO DISPENSA NO RETORNO DE FÉRIAS (rubrica ‘S8M’)”, que se refere aos valores devidos aos empregados demitidos, sem justa causa, dentro dos primeiros 15 (quinze) dias do seu retorno de férias.

Senão vejamos, a Cláusula 52 da CCT 2010/2012 – Setor Químico:

Férias e Licenças

Duração e Concessão de Férias

CLÁUSULA QUINQUAGÉSIMA SEGUNDA - FÉRIAS

(...)

D) O empregado que retornar do período de férias e for dispensado sem justa causa, antes de decorridos 15 dias, fará jus a uma indenização especial de valor equivalente a 01 (um) salário nominal.

(...)

O valor definido na convenção coletiva corresponde a um salário nominal do trabalhador, portanto vinculado ao salário, e não configura pagamento eventual, desprovido de previsibilidade, na medida em que é assegurado ao empregado o direito de receber a importância caso dispensado sem justa causa até 14 dias após o retorno do período de férias.

Existe uma justa e real expectativa, atrelada ao contrato de trabalho, desde que cumpridas as condições previamente estabelecidas na CCT.

Também é incabível defender a natureza indenizatória, capaz de justificar a recomposição do patrimônio do trabalhador em decorrência de ato ilícito, quando inexistente direito à estabilidade no emprego e a demissão, ainda que ato contínuo ao retorno das férias, é uma conduta permitida ao empregador pelo ordenamento jurídico.

Enfim, quanto às denominadas “indenizações especiais”, não há reparo a fazer na decisão de piso que manteve os valores na base de cálculo do lançamento fiscal.

Acompanho o I. Relator nas demais matérias.

Conclusão

Em face do exposto, dou provimento parcial tão somente para excluir do lançamento a rubrica “PR – Participação nos Resultados”.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

ACÓRDÃO 2004-000.372 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10860.721275/2014-18

DOCUMENTO VALIDADO