



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13603.723497/2011-51  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.959 – 2ª Turma  
**Sessão de** 18 de junho de 2019  
**Matéria** Contribuição Previdenciária - Abono.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. ABONOS E GRATIFICAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento

Assinado digitalmente  
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

Assinado digitalmente  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face Acórdão nº 2301-003762, proferido na Sessão de 15 de outubro de 2012, nos seguintes termos:

*ACORDAM os membros do colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em não caracterizar como eventual o ganho do bônus de contratação, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Adriano Gonzáles Silvério e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em conceituá-lo como eventual e fora da incidência da contribuição; II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, no que tange ao pagamento de bônus de admissão, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silvam que votaram em dar provimento ao recurso de ofício; b) em negar provimento ao recurso de ofício, no que tange à gratificação empresa do ano 2008, devido a conceituar a verba como ganho eventual, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Bernadete de Oliveira Barros, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, no que tange à previdência complementar, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao recurso de ofício, no que tange ao prêmio*

A decisão foi assim ementada:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008*

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GANHOS EVENTUAIS. INCERTEZA. DESVINCULAÇÃO POR LEI.*

*Pela determinação legal, Lei 8.212/1991, não integram o salário-de-contribuição as verbas recebidas a título de ganhos eventuais, desvinculados do salário por Lei. No presente caso, pagamento de bônus de admissão, a verba foi paga de forma não eventual (sem acontecimento incerto) e sem ter sido desvinculada do salário por força de lei, motivos que a fazem integrar o salário de contribuição.*

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

*Para integrar o salário de contribuição, a verba paga a segurado deve ter as seguinte características: a) não eventualidade; b) auferição pelo trabalho; c) integração ao*

*patrimônio do trabalhador; d) irrelevância do título; e e) paga pelos serviços efetivamente prestados ou pelo tempo à disposição do empregador.*

*No presente caso, o fisco fundamentou a existência do fato gerador somente pela verba não constar do rol expresso no § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/1991, tornando insuficiente a demonstração do fato gerador e a conseqüente existência da obrigação tributária principal.*

#### **GRATIFICAÇÃO EMPRESA DO ANO 2008**

*Somente nos casos de gratificações concedidas continuamente, ou seja, pagas de forma habitual, perdem o caráter "eventual" e, por isso, devem ser consideradas como parcelas remuneratórias integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

*No caso em tela, comprovadamente, a "Gratificação empresa do ano 2008" foi paga de forma eventual, não remuneratória.*

#### **PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR**

*Não integra o salário-de-contribuição o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica, relativo ao programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, disponível a todos empregados e dirigentes, observados, no que couber, o disposto nos artigos 9º e 468 da CLT.*

*Assim ocorreu no presente caso, onde somente não aderiu o Plano de Previdência Complementar aquele funcionário que livremente assim optou.*

#### **PRÊMIO DE EDUCAÇÃO**

*Prêmios são valores acrescidos ao salário do empregado, vinculados a fatores de ordem pessoal como atingimento de metas, economia de tempo, de matéria-prima, assiduidade, eficiência, rendimento e produtividade, dentre outros.*

*No presente caso foi mais que isto, pois o pagamento de premiação não foi feito aos empregados, mas aos filhos destes que participaram de um concurso.*

Embora o recurso visasse rediscutir duas matérias, somente teve seguimento, em exame preliminar de admissibilidade pelo Presidente da Terceira Câmara, da Segunda Sessão do CARF, em relação à matéria **gratificação melhor empresa do ano 2008**.

Em suas razões recursais, relativamente à matéria que teve seguimento, a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que a verba em apreço não estaria desvinculada do salário, requisito indispensável para a sua exclusão do conceito de salário-de-contribuição; que a tese encampada pelos acórdãos de primeira e de segunda instâncias não refletem a melhor interpretação da lei; que a verba oferecida por mera liberalidade, ainda que de forma condicionada, pelo empregador aos seus empregados, não nega sua característica salarial, já que é decorrência do contrato de trabalho; que a condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não o

empregado; que não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa que vai determinar sua natureza jurídica; que não se trata de um pagamento eventual; que deve prevalecer o entendimento de que, para encampar o conceito de salário-de-contribuição basta para sua sujeição à tributação previdenciária o seu mero recebimento pelo segurado obrigatório do RGPS.

Cientificada do Acórdão Recorrido, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 08/11/2016 (e-fls. 1.884), a contribuinte apresentou Contrarrazões, nas quais sustenta, inicialmente, o não conhecimento do recurso da Procuradoria sob a alegação de ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e os paradigmas. Aduz que o acórdão paradigma nº 2401-01.868 trata de situação em que a gratificação era paga com freqüência, conforme expresso nas razões de decidir do julgado; que o voto condutor do julgado destaca que a habitualidade, caracterizada pela repetição anual do pagamento de uma gratificação de desempenho; que o segundo paradigma, Acórdão nº 2302-002.425 o empregador pagava gratificações mediante cartões de premiação ou semelhante; que, no caso, o colegiado entendeu que não se tratava de ganho eventual, mas numa contraprestação remuneratória auferida pelos beneficiários que alcançavam uma meta estipulada pela empresa; que, diferentemente dos paradigmas, no caso dos autos a gratificação foi paga de forma única e excepcional, vinculada a um evento pontual; que foi exatamente com base nesse conceito fático específico que o acórdão recorrido decidiu pela exclusão dessa gratificação do salário-de-contribuição.

Pede também a Contribuinte a manutenção da decisão recorrido, na hipótese de conhecimento do recurso, com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

O recurso foi interposto tempestivamente. Quanto aos demais pressupostos de admissibilidade, diante das razões aduzidas pela contribuinte em sede de Contrarrazões, examino detidamente a matéria.

Sustenta a contribuinte a ausência de similitude fática entre os julgados recorrido e paradigmas e, conseqüência, a não demonstração da divergência. Compulsando os acórdãos paradigmas e recorrido, verifico que assiste razão à Contribuinte quanto ao primeiro paradigma – Acórdão nº 2402-01.868, mas não quanto ao segundo paradigma - 2302-002.029. Vejamos:

O acórdão recorrido cuida de situação em que, segundo os seus próprios termos, a verba foi paga como ganho eventual, não habitual, tenso sido esse o aspecto essencial considerado na decisão. Eis o fragmento do voto condutor do julgado em que a matéria foi apreciada:

*GRATIFICAÇÃO NA ADMISSÃO E GRATIFICAÇÃO  
EMPRESA DO ANO 2008*

*Entendeu a decisão singular que não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de **gratificação ou ganhos eventuais** concedidos por liberalidade aos segurados empregados e trabalhadores avulsos.*

*Pensa ela que somente nos casos de gratificações concedidas continuamente, ou seja, pagas de forma habitual, perdem o caráter "eventual" e, por isso, devem ser consideradas como parcelas remuneratórias integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

*Desta feita, concluiu que a hipótese descrita na Lei 8.212/91, art. 28, inciso I, §9º, alínea "e", item 7, onde foi excluído do lançamento os valores apurados referente a "Gratificação na Admissão" e "Gratificação empresa do ano 2008".*

*Da mesma maneira pensa este Julgador, devendo ser mantida na sua integralidade.*

Portanto, a decisão *a quo* entendeu ser indevida a contribuição sobre a referida verba em razão de esta ter sido paga sem habitualidade, em caráter eventual, sem outras considerações.

O Relatório Fiscal, por sua vez, após transcrever a cláusula da Convenção Coletiva que instituiu o pagamento de uma gratificação, em 31 de outubro, no valor de R\$ 700,00, não questionou a natureza eventual da gratificação, mas o fato de se tratar de uma gratificação paga por liberalidade do empregador, como recompensa por um trabalho realizado satisfatoriamente, conforme o seguinte fragmento (Relatório Fiscal às fls. 61/75):

*5.1) Trata-se de uma gratificação para por liberalidade do empregador como recompensa por um trabalho realizado satisfatoriamente ou que ficou acima das expectativas, sendo portanto, um reconhecimento do bom desempenho do empregado.*

*5.2) O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, combinado com o § 9º do art. 214 do RPS, estabelecem as parcelas que não integram o salário-de-contribuição (e, por conseguinte, a remuneração nos termos do § 2º do art. 22 da citada lei) A alínea j do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS diz expressamente que não integra o salário-de-contribuição "ganhos eventuais e abono expressamente desvinculados do salário por força de lei". Cotejando a rubrica acima com a do § 9º, constatamos que aquela integra a base de cálculo da contribuição social e de terceiros. Em anexo a este relatório, acha-se a planilha de nº 01 com a descrição dos valores apurados.*

Por sua vez, o primeiro paradigma – Acórdão nº 2402-01.868 – foi categórico ao afirmar a natureza não eventual das verbas, sendo este o principal fundamento para a manutenção da exigência. O Acórdão cuidou de situação em que a verba era paga com habitualidade, sob diferentes nomenclaturas. Vejamos:

*Verifica-se que, conforme Relatório Fiscal ("item 1.5", fls. 24/25), a empresa adota uma política de pagamento de gratificações/bonificações atrelada à escolha de várias*

*denominações. Exemplificando esta afirmação vamos encontrar o pagamento de “Gratificação Extraordinária de Férias”, efetuado periodicamente pela FAPES aos seus empregados e dirigentes. O crédito previdenciário relativo a estes pagamentos foi apurado na NFLD DEBCAD nº 37.004.732-0. O pagamento desta gratificação premia os esforços especiais despendidos pelos seus empregados para obtenção dos resultados alcançados no exercício anterior, e será paga em parcela única, a título de Gratificação Extraordinária de Férias, importância equivalente a 20 dias de remuneração do empregado, calculada para este efeito, com base nas verbas fixas de salário e comissão de função, conforme todas as cláusulas dos acordos coletivos de trabalho e seus aditivos.*

***Essa política de pagamento de gratificações, estipulada para o bom desempenho das atividades da Recorrente, caracteriza que os valores eram pagos com frequência, demonstrando a sua habitualidade, eis que ficou evidenciado, nos documentos acostados, apenas mudança de nomenclatura para configurar a verba ser paga aos segurados que lhe prestaram serviços.***

*No presente processo, a remuneração, cognominada de “gratificação extraordinária de 30 anos”, caracterizada como abono, paga aos segurados empregados fora realizada em desacordo com o mencionado diploma legal, eis que os valores visam premiar seu corpo funcional pelo excelente desempenho demonstrado nos dois últimos exercícios (2003/2004), não configurando como verbas expressamente desvinculadas da remuneração por força de lei. (Destaquei)*

Como se vê, a decisão destaca o fato de que a verba era paga com habitualidade, por meio de diferentes nomenclaturas, sendo este o elemento essencial na formação da convicção dos julgadores. Portanto, em relação a este paradigma, não há similitude fática com o Recorrido: Assim, não se pode afirmar que, caso se deparassem com situação retratada no Recorrido o paradigma teria tido o mesmo desfecho.

Já com relação ao segundo paradigma – 2302-002.029 – a situação é outra. Aqui não se discute a natureza eventual ou costumeira do pagamento da verba, mas o fato de ela não ter natureza indenizatória, tendo concluído que as gratificações e abonos, pagos por liberalidade ou por força de acordo ou convenção coletiva, sofre a incidência previdenciária, sem cogitar de tratar-se de pagamentos eventuais ou não. Veja-se o seguinte fragmento do julgado:

*Cumprе salientar que o fato de a negociação coletiva mencionar que os abonos concedidos possuem natureza indenizatória, não tem o condão de alterar a natureza jurídica da verba, tendo em vista que o art. 457 da CLT e o art. 22, I, da Lei n.º 8.212/91, são normas cogentes não sendo possível afastar a sua aplicação em razão de um acordo ou convenção coletiva.*

[...]

*Vale ressaltar que, embora possa ocorrer a hipótese de validação trabalhista de negociação coletiva que atribua natureza jurídica diversa aos abonos, as contribuições previdenciárias são tributos, portanto, sujeitas à regência do CTN, cabendo mencionar o art. 123:*

[...]

*Portanto, diante das normas expostas, infere-se que os contratos firmados entre as partes, inclusive os coletivos, não possuem força vinculante para o Fisco, pois os mesmos só criam regras válidas para as partes e não para um terceiro, no caso, a Previdência Social, principalmente em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.*

[...]

*Da leitura deste dispositivo, verifica-se que a partir de 22/05/1998 os abonos expressamente desvinculados do salário, isto é, apenas quando uma lei que cria algum abono específico e o desvincula expressamente do salário é que realmente pode se considerar alterada a natureza jurídica da parcela em cheque. O Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 3.265/99 à alínea “j” do inciso V do § 9º do art. 214 explicita e ratifica esta interpretação ao reportar-se aos “abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei”.*

*Destarte, como restou firmado pelo Egrégio TST, na decisão acima transcrita, e na regulamentação feita pelo art. 214, § 9º, inciso V, alínea “j”, do Decreto 3.048/99, bem como em face da regra de interpretação restritiva prevista no art. 111, inciso II, do CTN, apenas Lei pode conceder isenção previdenciária a algum abono.*

*Os abonos e gratificações pagos por liberalidade do empregador não estão dentre as parcelas excluídas do salário-de-contribuição previdenciária definidas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, de modo que desde a edição da Lei nº 8.212/91 as verbas pagas a título de abonos e gratificações pelo empregador aos seus empregados, seja por sua liberalidade ou por força de acordo ou convenção coletiva de trabalho sofrem incidência de contribuições sociais previdenciárias.*

Como se vê, a decisão é no sentido de que o pagamento do bônus, independentemente de ser eventual ou costumeiro, pago por liberalidade ou em decorrência de Convenção Coletiva de Trabalho, está sujeito à incidência da Contribuição Social Previdenciária, salvo de expressamente desvinculada do salário por lei. Nesse ponto diverge frontalmente do Acórdão Recorrido, que considerou não incidir a Contribuição em vista apenas do pagamento ser eventual.

Entendo, portanto, demonstrada a divergência pelo paradigma Acórdão nº 2302-002.029.

Conheço, pois, do recurso, em face da divergência com o segundo paradigma.

Quanto ao mérito, conforme relatório, entendeu o acordo recorrido pela não incidência da contribuição previdenciária em razão de a gratificação ter sido paga de forma eventual. Ocorre que tal circunstância não basta, por si só, para afastar a incidência tributária sobre gratificação e abono.

Pois bem, a matéria está disciplinada no art. 28, I e § 9º, “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991. Confira-se:

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

*[...]*

*e) as importâncias:*

*[...]*

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;*

Conflitos sobre a interpretação do dispositivo foram solucionadas pelo Superior Tribunal de Justiça que, em decisões reiteradas, consagrou o entendimento de que abonos pagos por força de Convenção Coletiva, quando expressamente desvinculadas do salário e com eventualidade não integram a base de cálculo da Contribuição Social. Essas decisões levaram a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a editar o Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011 e, com base neste, o Ato Declaratório nº 16/2011 pelos quais autoriza “a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante” sobre os referidos abonos, observadas as condições acima referidas.

Diante desse quadro, para a solução da lide não há outro caminho que não o de verificar se o abono em questão satisfaz essas condições, quais sejam, terem sido pagas por força de convenção coletiva, serem pagas com eventualidade e serem desvinculadas do salário.

Compulsando os autos verifico que a referida gratificação foi fixada por meio de Acordo Coletivo fixado em 30/09/2009 que na sua cláusula primeira assim dispõe (e-fls. 806 a 810):

*1ª GRATIFICAÇÃO – MELHOR EMPRESA DO ANO 2008.*

*Considerando a situação especial e única de comemoração e reconhecimento da empresa Fiar Automóveis S/A, como melhor empresa do ano de 2008 pela revista EXAME – “MELHORES E MAIORES”, a empresa concederá uma gratificação no dia 31 (trinta e um) de outubro do corrente ano no valor de R\$ 700,00 (setecentos reais).*

*1º - Os valores estipulados nesta Cláusula serão devidos somente aos empregados em atividade na data da assinatura do presente Acordo, e integralmente, apenas aos que tenham sido admitidos até o dia 1º de janeiro de 2008, sem interrupção ou suspensão do Contrato de Trabalho. Os empregados admitidos após 01 de janeiro de 2008, e os afastados por qualquer motivo, terão*

*direito a 1/09 (um nono) do valor acordado, por mês ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias, trabalhados no período de 1º de janeiro de 2008 a 30 de setembro de 2008.*

*2º - A presente gratificação, dado o seu caráter comemorativo e único, não se incorporará aos salários para quaisquer efeitos.*

Trata-se, portanto, de gratificação paga de uma única vez, porém, em cumprimento de Acordo e não de Convenção Coletiva. Ademais sem a desvinculação do salário amparada em lei.

Sobre o fato de a bonificação ter sido definida em Acordo e não em Convenção Coletiva, registre-se que não se trata de diferença meramente formal. Há uma diferença substancial entre um e outro, seja quanto aos sindicatos que participam do pacto, seja quanto à vinculação da empresa. Portanto, não há como fugir à conclusão de que, no presente caso, as verbas devem integrar o salário-de-contribuição.

Ante o exposto, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento

Assinado digitalmente  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator