



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.000498/2010-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.017 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TOWER AUTOMOTIVE DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Caracteriza-se a divergência jurisprudencial quando, em face de situações fáticas similares, relacionada a pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre, os julgados em confronto aplicam soluções distintas, evidenciando a divergência de interpretação da norma que rege a matéria.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. ABONO. REMUNERAÇÕES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. CARÁTER HABITUAL E VINCULADO AO SALÁRIO. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO 16/2011 DA PGFN.

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.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), João Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram parcialmente, apenas quanto ao abono e à retroatividade benigna. No mérito, acordam, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativamente à PLR e ao abono, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz – Relator

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente),

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 2301-003.382, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CAREF, em 13 de fevereiro de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, e-fls. 675 e seguintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

REMUNERAÇÃO CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

A Participação nos Resultados (PPR) é extensiva aos ocupantes de cargo de liderança, pois estes contribuem diretamente para o resultado da empresa, não havendo razão para distinção entre eles e os empregados subordinados.

Os acordos coletivos demonstram que os pagamentos efetuados respeitaram a periodicidade de 02 (duas) parcelas ao ano, dentro de limite de um semestre civil. Inexistência de incidência de contribuições previdenciárias.

ABONO ÚNICO NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos únicos, previstos em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade,

conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 16/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN.

ABONO ESPECIAL DE FÉRIAS

A rubrica intitulada “Abono Especial de Férias” paga em desacordo com a legislação previdenciária integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.

LISTA DE CO-RESPONSÁVEIS.

Os diretores ou sócios somente poderão constar na lista de co-responsáveis do lançamento fiscal como mera indicação nominal de representação legal, mas não para os efeitos de atribuição imediata de responsabilidade solidária, visto que deverão ser observadas as condições previstas no artigo 135, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 695, houve sua admissão por meio de Despacho de fls. 734 e seguintes, para rediscutir **as matérias: a) abono único b) cálculo mais benéfico da multa aplicada; c) periodicidade para caracterização de PLR.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria** indica como paradigma o Acórdão nº 2302-003.598 da 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 2ª Seção, e aduz, em síntese, que:

- a) despeito da expressão “abono” nem sempre ser empregada em seu sentido técnico, como ocorre no caso do art. 1443, da CLT, onde o legislador utiliza o termo para se referir à parcela suplementar de férias, paga em decorrência de previsão em regulamento empresarial, acordo ou convenção coletiva de trabalho, é incontroversa a natureza salarial da verba, uma vez que se trata de valor pago em decorrência do contrato de trabalho (onerosidade).
- b) os tribunais trabalhistas não deixam dúvida quanto à integração do abono ao salário do empregado para todos os efeitos legais.
- c) pelo teor das informações colacionadas pela fiscalização e nos termos da manifestação de insurgência do contribuinte (impugnação e recurso voluntário), nota-se que o abono tem vinculação com o salário mediante a fixação de percentuais sobre ele estipulados.
- d) não merece ser aplicada a jurisprudência do STJ ao caso (e, por consequência, o disposto no Ato Declaratório PGFN nº 16/2011), isso porque não se está diante daquelas hipóteses ali tratadas.
- e) trata-se de lançamento de contribuição previdenciária sobre abonos pagos aos segurados empregados por força de Acordo Coletivo de Trabalho, instrumentos válidos e eficazes. No entanto, tais alegações não têm o condão de alterar o lançamento.
- f) o conceito de salário-de-contribuição, indicados nos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título.
- g) de acordo com o art. 457, § 1º, da CLT, todo abono tem cunho salarial, integrando, pois, o salário-de-contribuição, presunção que só pode ser elidida por expressa disposição legal em contrário
- h) vedada à Convenção e ao Acordo Coletivos de Trabalho retirar força jurídica de norma de incidência tributária em vigor
- i) no que se refere à multa, O artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido;
- j) tratando-se de lançamento de ofício, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

k) não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

l) na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido. Houve isto sim lançamento de ofício, logo, inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária.

m) o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00 enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, "j" da Lei 8.212/91, o que se verificou nos autos.

Intimado em 11/08/2016, o sujeito passivo apresentou Contrarrazões, como se observa às fls. 1402, alegando em síntese:

a) ausência de objeto válido para o recurso especial, pois os acórdãos indicados pela Procuradoria não se adequam às especificidades apresentados no processo, portanto ausente a demonstração de similitude fática. Assim, o Recurso Especial deve ser inadmitido por ausência de prequestionamento.

b) no mérito, há previsão em normas coletivas e expressa exclusão das referidas verbas da base de cálculo para o recolhimento de contribuições previdenciárias, deve ser mantida a decisão que reconheceu a natureza não salarial da referida verba.

c) Quanto à multa aplicável ao caso, não restam dúvidas de que, "em respeito ao art. 106 do CTN, inciso 11, alínea "c", deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte."

d) em relação ao pagamento da PLR, ficou cabalmente demonstrado o respeito da recorrida à legislação competente, motivo pelo qual não existem argumentos que descaracterizem o plano realizado.

e) não há que se falar em pagamento da PLR em período inferior a um semestre civil, haja vista que o pagamento de uma parcela ocorre em julho (adiantamento) e, a outra, somente em fevereiro do outro ano, ou seja, a PLR só é paga 7 meses após o pagamento do adiantamento.

f) em nenhum dos anos acima citados houve violação da regra de pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil. Pelo contrário, a recorrida sempre efetuou seus pagamentos respeitando um período de 7 meses, ou seja, a PLR de cada ano sempre respeitou a regra de periodicidade prevista na lei.

É o relatório.

Voto Vencido

Na presente ação fiscal, foram efetuados os seguintes lançamentos:

.1 DEBCAD nº 37.311.715-9 – COMPROT nº 13864.000492/2010-03 - Referente a parte empresa (20% e SAT)

1.2 DEBCAD nº 37.311.716-7 – COMPROT nº 13864.000497/2010-28 - Referente ao desconto de empregado;

1.3 DEBCAD nº 37.311.717-5 – COMPROT nº 13864.000498/2010-72 - Referente a Terceiros;

1.4 DEBCAD nº 37.311.713-2 – COMPROT nº 13864.000494/2010-94 - Referente ao Auto de Infração (Obrigação Acessória) Fundamento Legal : 68.

- AI 'nº 37.311.714,0 - por não declaração e/ou declaração incorreta de fatos geradores, de contribuições previdenciárias em GFIP.

De conformidade com o narrado, foram três as matérias que subiram para rediscussão, que são: a) **abono único**; b) **cálculo mais benéfico da multa aplicada**; c) **periodicidade para caracterização de PLR**.

Convém salientar que esse Colegiado, em 26 de março de 2019, analisou processos semelhantes relativos ao mesmo Sujeito Passivo, de relatoria do Conselheiro Pedro Paulo no qual constou a seguinte ementa:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. ABONO. REMUNERAÇÕES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. CARÁTER HABITUAL E VINCULADO AO SALÁRIO. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO 16/2011 DA PGFN.

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. SÚMULA CARF Nº 119.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação aos pagamentos feitos a título de PLR.

Naquela ocasião, restou assim decidido pela CSRF:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer integralmente do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, que conheceu parcialmente do recurso, apenas quanto à retroatividade benigna, e as conselheiras Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram parcialmente, apenas quanto ao abono e à retroatividade benigna. 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 deram provimento parcial para aplicação da Súmula CARF nº 119.

Feitas essas colocações, passo à análise quanto ao conhecimento.

1. Do conhecimento

Quanto à periodicidade do pagamento da PLR, cabe salientar que o Recurso não merece ser conhecido, pois não demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada, pelo que se depreende da leitura do constante do acórdão recorrido e do acórdão utilizado como paradigma:

Acórdão Recorrido

8. No tocante à periodicidade do pagamento, observo que os instrumentos coletivos colacionados demonstram que os pagamentos relativos ao **PPR foram previstos para fevereiro de 2007 e fevereiro de 2008, respeitando sempre o período inferior ao semestre civil.**

Ademais, por acordo com os sindicatos o contribuinte efetuou a antecipação de parte desse pagamento, mas, mesmo assim, limitou-se a fazer a totalidade do pagamento em 02 (duas) parcelas, e dentro do período legalmente exigido.

9. Diante desses elementos, entendo que, neste tópico, o recurso voluntário do Contribuinte deve ser provido, com a exoneração do crédito tributário aqui imputado.

Acórdão paradigma 2302-00.256

A recorrente pagou a verba participação nos lucros em desacordo com a legislação específica. A recorrente descumpriu o disposto no § 2º, art. 3º, da Lei 10.101, ao fazer mais de um pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil. Qualquer parcela paga em desacordo com a legislação integra em sua totalidade o salário-de-contribuição. (...).

Além de ser pago em periodicidade inferior a um semestre civil, o que já é suficiente para manter a autuação, a recorrente não atendeu ao comando previsto no art. 2º da Lei 10.101. As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos

Nota-se que, nos presentes autos, o voto vencedor consignou entendimento de que foi respeitada a periodicidade mínima, e que, por acordo entre sindicatos, o contribuinte efetuou a antecipação de parte desse pagamento, mas, mesmo assim, limitou-se a fazer a totalidade do pagamento em 02 (duas) parcelas, e dentro do período legalmente exigido.

E o acórdão paradigma não trata de antecipação de pagamento, apenas, em breve passagem, destaca que, dentre outros vários descumprimentos da norma relativa à PLR, houve pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil.

Portanto, não se mostra possível inferir a existência de similitude fática entre os julgados, de modo que não se identifica a divergência jurisprudencial suscitada.

Além disso, observando o teor do acórdão recorrido e do paradigma, observa-se, não obstante a impossibilidade de se aferir a situação fática do paradigma, que este afirma a necessidade de cumprimento da periodicidade inferior a um semestre civil, no mesmo sentido do acórdão vergastado, que entendeu cumprido tal requisito.

Assim, voto em não conhecer do recurso, nessa parte.

Quanto às demais matérias, abono e retroatividade, conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade, como bem destacado no Acórdão 9202-007.664, que tratou de situação análoga, nos seguintes termos:

Sobre o abono único aduz a Contribuinte, em sede de contrarrazões, que o paradigma trata de um abono especial, como antecipação salarial. Compulsando os acórdãos indicados como paradigma, contudo, verifico que ali se cuida de situações similar à do

Recorrido: abonos concedidos em convenção coletiva de trabalho, definidos como um percentual do salário base, com um teto predeterminado, e dividido em parcelas.

Sobre a alegação de que não foi prequestionada a aplicação do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, a alegação também não procede, é que a matéria em discussão não é especificamente a aplicação deste ou daquele dispositivo, mas a do critério para a definição da penalidade aplicável em razão da retroatividade benigna, e esta questão foi inequivocamente tratada no Recorrido

2. Do mérito

Mantenho a decisão recorrida, quanto à PLR.

Sobre esse tema, sustenta a Recorrente, em suma:

A lei ainda veda a distribuição dos valores em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

No caso, o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte, razão que desnatura todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados.

Nessa esteira, cumpre registrar que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais. No caso em estudo, restou demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição.

Por outro lado, sustenta a recorrida que:

Por sua vez, no tocante ao pagamento de PLR, a União Federal alega que a periodicidade prevista na época das autuações (6 meses de diferença entre os pagamentos) não foi observada.

Entretanto, tal alegação não deve prosperar, na medida em que **foram comparados programas de PLR de anos DISTINTOS**. Vejamos.

Conforme demonstrado, os valores relativos à PLR possuem data de pagamento sempre para o mês de fevereiro do ano seguinte. Entretanto, o programa também prevê o pagamento de um adiantamento, que ocorre sempre em julho do ano vigente (ano base para apuração do pagamento dos valores).

Desta forma, em relação ao plano válido para 2006 (ano base de apuração 2006), houve um adiantamento em julho/2006 e o pagamento da efetiva PLR em fevereiro/2007.

Da mesma forma, em relação ao plano válido para 2007 (ano base de apuração 2007), houve um adiantamento em julho/2007 e o pagamento da efetiva PLR em fevereiro/2008.

Sendo assim, não há que se falar em pagamento da PLR em período inferior a um semestre civil, haja vista que o pagamento de uma parcela ocorre em julho (adiantamento) e, a outra, somente em fevereiro do outro ano, ou seja, a PLR só é paga 7 meses após o pagamento do adiantamento

Assim, entendo que não restou vulnerado o requisito da periodicidade, razão pela qual mantenho a decisão *a quo*.

No que se refere ao **abono**, a Recorrente argumenta, em síntese:

Cumpram-se o quanto já exposto no tópico antecedente no sentido da não aplicabilidade do disposto no Ato Declaratório nº 16/2011, no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011 ao presente caso.

Vale destacar o entendimento ventilado no Ato Declaratório nº 16/2011 e no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011, com base na jurisprudência do STJ: “nas ações judiciais

que visem obter a declaração de que sobre o **abono único**, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, **desvinculado do salário e pago sem habitualidade**, não há incidência de contribuição previdenciária”. Logo, diante dos trechos destacados, verifica-se, em cotejo com as convenções coletivas de trabalho, não se trata de parcela desvinculada do salário. (...).

Cumpre relembrar as disposições das convenções coletivas de trabalho colacionadas aos autos: Convenção Coletiva de Trabalho/2005

“B – As empresas concederão, em caráter especial e eventual, na forma do artigo 144, da CLT, aos seus empregados, Abono Especial, totalmente desvinculado do salário, equivalente a 24% (vinte e quatro por cento) do salário base vigente em 1º de janeiro de 2005, em três parcelas, na forma e condição a seguir explicitada:” Convenção Coletiva de Trabalho/2006

“B - As empresas concederão aos seus empregados, Abono Especial eventual e em caráter especial, totalmente desvinculado do salário, na forma do artigo 144, da CLT, equivalente a 13,50% (treze virgula cinquenta por cento) do salário base vigente de outubro de 2006, em três parcelas de 4,50% (quatro virgula cinquenta por cento), cada uma, nas datas e condições a seguir explicitadas:” Convenção Coletiva de Trabalho/2007

“B – As empresas concederão, em caráter especial e eventual, na forma do art. 144, da CLT, aos seus empregados, Abono Especial, totalmente desvinculado do salário, equivalente a 19,00% (dezenove por cento) do salário, em duas parcelas, na forma e condição a seguir explicitadas:”

Em cotejo, cumpre trazer à lume excertos do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011 que subsidiou a edição de Ato Declaratório, verbis:

“3. A análise em comento decorre da existência de decisões reiteradas de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça STJ no sentido de que o abono único, disposto em Convenção Coletiva de Trabalho, quando desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não é passível de incidência de contribuição previdenciária.

4. O entendimento sustentado pela União em juízo é o de que o abono único, concedido em Convenção Coletiva de Trabalho, sofre a incidência de contribuição previdenciária, porquanto ostenta natureza salarial.

5. Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o abono único, estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, a teor do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição quando o seu pagamento carecer do requisito da habitualidade o que revela a eventualidade da verba e não se encontrar atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral.

(...)

8. Veja abaixo outras decisões nesse sentido, que expressam a pacífica e consolidada jurisprudência do STJ sobre a matéria:

(...)

9. Por conseguinte, o STJ consagra, de modo pacífico, o entendimento no sentido de que o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, sendo desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não sofre a incidência de contribuição previdenciária.”

Pelo teor das informações colacionadas pela fiscalização e nos termos da manifestação de insurgência do contribuinte (impugnação e recurso voluntário), nota-se que o abono tem vinculação com o salário mediante a fixação de percentuais sobre ele estipulados.

Pela redação dos dispositivos convencionados, é inquestionável a natureza contraprestativa da verba, paga como decorrência do contrato de trabalho celebrado entre o notificado e seus empregados. É também livre de dúvidas, o enquadramento da verba na previsão contida no § 1º do art. 457, da CLT, donde se deflui a **natureza jurídica de salário** da parcela paga.

Diante de todo o exposto, fica claro que não merece ser aplicada a jurisprudência do STJ ao caso (e, por consequência, o disposto no Ato Declaratório PGFN nº 16/2011), isso porque não se está diante daquelas hipóteses ali tratadas.

O colegiado Recorrido assim se pronunciou:

ABONO SALARIAL

Trata-se de levantamento referente ao pagamento de abono único, para os empregados da filial 0001/89, previsto em acordo coletivo de trabalho.

Conforme observado pela recorrente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 16/2011, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011 pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária”,

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26 A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o pagamento da verba intitulada Abono Salarial, por não integrar o salário de contribuição, uma vez que foi objeto de acordo coletivo e pago sem habitualidade.

Entendo que o acórdão vergastado não merece reparos, uma vez que o fato de o abono utilizar do salário como base de cálculo do abono não atribui à verba a natureza salarial.

Assim, entendo que não há distinção da hipótese dos autos suficiente para afastar a incidência do parecer mencionado, seja em razão do parcelamento do abono ou da forma utilizada para o seu cálculo.

No que tange à retroatividade da multa aplicada, sustenta a Recorrente para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre *o art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS*.

Acerca do tema, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Até porque, esse entendimento havia inclusive sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF nº 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, inclui a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Ademais, o entendimento contido na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Em vista disso, e considerando-se a revogação da Súmula CARF nº 119, entendo pela manutenção da decisão recorrida, que é no mesmo sentido da jurisprudência pacificada no STJ.

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso parcialmente quanto ao abono e à retroatividade da multa aplicada, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Redator-designado.

Divergi inicialmente da Relatora quanto ao conhecimento do recurso relativamente à matéria Periodicidade para Caracterização da PLR. Entendeu a Relatora que não restou demonstrada a divergência uma vez que o recorrido e o paradigma concordam em que deve ser cumprida a periodicidade mínima de 6 meses e que, apenas, no caso do recorrido se entendeu cumprido esse requisito, considerando que teria havido mera antecipação de pagamento.

Não vejo a questão dessa forma. É certo que no caso do recorrido o fundamento do voto foi o de que os pagamentos fora da periodicidade referir-se-iam a antecipações, o que não se teria no paradigma. Ocorre que o paradigma é claro quanto diz que “qualquer parcela paga em desacordo com a legislação integra em sua totalidade o salário-de-contribuição”, em fazer distinção entre antecipação ou não. Portanto, a posição do paradigma é frontalmente oposta à do recorrido. Note-se que a divergência não se estabelece entre a tese de que deve ser observada ou não a periodicidade da lei, mas à interpretação do dispositivo da Lei nº 8.212, de 1.991 (art. 28, § 9º, “j”) quando se refere a “pagamentos feitos de acordo com lei específica.” No caso do recorrido se entendeu que pagamentos feito fora da periodicidade, e não importa se se trata de antecipação ou não, pois a Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 2º veda o pagamento de “qualquer antecipação ou distribuição” em periodicidade inferior a um semestre, não excluía a verba do conceito de salário-de-contribuição; no caso do paradigma se afirmou peremptoriamente que “qualquer parcela paga em desacordo com a legislação” integra o salário-de-contribuição. Para se aferir a divergência não se faz necessária a perfeita identidade entre os fatos analisados num e noutro julgado, mas apenas a similitude entre esses fatos, associada à divergência de soluções, e isso se tem claramente neste caso.

Entendo demonstrada a divergência, razão pela qual, conheço do recurso.

Também divergi da Relatoria quanto ao mérito relativamente às matérias abono único e periodicidade para caracterização de PLR.

Quanto à primeira matéria – abono único – entendo, diferentemente da relatoria e na esteira da jurisprudência predominante desta Câmara Superior, que a verba em questão sujeita-se à incidência da contribuição previdenciária.

No caso em análise, entendeu o Acórdão Recorrido que o abono atende aos requisitos definidos no parecer PGFN nº 2114, de 2011 e do Ato Declaratório PGFN nº 16/2001, que 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 “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária”.

Sobre o ponto, reproduzo o seguinte fragmento do voto condutor do julgado:

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o pagamento da verba intitulada Abono Salarial, por não integrar o salário de contribuição, uma vez que foi objeto de acordo coletivo e pago sem habitualidade.

A Fazenda Nacional se insurge contra a decisão aduzindo que o abono em questão tem vinculação com o salário “mediante a fixação de percentuais sobre ele estipulados”, e portanto não satisfaz os critérios legalmente estabelecidos para sua exclusão da base de cálculo da contribuição social.

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 inexistia 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.

No presente caso, a Convenção Coletiva de Trabalho, na Cláusula 1, item B (e-fls. 342) prevê o referido abono, nos seguintes termos:

B – As empresas concederão, em caráter especial e eventual, na forma do art. 144, da CLT, aos seus empregados, Abono Especial, totalmente desvinculado do salário, equivalente a 24% (vinte e quatro por cento) do salário vigente em 1º de janeiro de 2005, em três parcelas, na forma e condição a seguir especificada:

B.1. Os empregados que em 1º de janeiro de 2005, recebiam salário até 3.270,00 (três mil, duzentos e setenta reais), terão a primeira parcela do Abono Especial equivalente a 8% (oito por cento), a ser paga até 06 de dezembro de 2005; a segunda parcela, equivalente a 8% (oito por cento), a ser paga até janeiro de 2006.

B.2. Os empregados que em primeiro de janeiro de 2005, recebiam salários iguais ou superiores a R\$ 3.270,00 (três mil, duzentos e setenta reais), terão direito ao abono especial, em três parcelas, que serão pagas nas seguintes condições:

[...]

As convenções Coletivas para os anos de 2006 e 2007 trazem cláusula idêntica, alterando apenas os percentuais (e-fl. 355).

Quanto à habitualidade, a referida verba foi paga, pelos menos, nos anos de 2005, 2006 e 2007, em cada ano em 3 parcelas, o que, a meu juízo, lhe retira o caráter de eventualidade, embora a Convenção afirme o contrário. Convenhamos que o pagamento, em três anos consecutivos (pelo menos) de uma vantagem aos empregados não pode ser tida como eventual!

Ademais, o conceito de eventual não se confunde com o de não habitual. Eventual pode ser aquilo que é inesperado, imprevisto, fortuito e, evidentemente, uma verba cujo pagamento foi previamente pactuado em Convenção Coletiva de Trabalho não pode ser tida como imprevista.

Finalmente, sobre a desvinculação do salário, verifica-se que o referido abono é fixado como um percentual deste, e, portanto, proporcional ao salário recebido pelos empregados, o que indica sua vinculação ao salário do empregado. Ao se fixar o abono como percentual do salário, tendo este, portanto, como base de cálculo, o acordo o vincula definitivamente um ao outro.

O que se percebe é que o abono, da forma como concedido, representa, efetivamente uma parcela do salário. Aliás, é sintomático que sua previsão integre o artigo que trata do aumento de salários.

O fato de a Convenção referir que os tais abonos estão desvinculados dos salários em nada altera o fato de que, dada sua fixação em termos de percentuais do salário do beneficiário, há evidente vinculação entre um e outro.

O presente caso, portanto, não se enquadra na hipótese de exclusão da incidência da contribuição sobre o abono prevista no inciso art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, tampouco na situação referida na PGFN/CRJ nº 2114/2011 e no Ato Declaratório nº 16/2011.

O recurso da Fazenda Nacional, portanto, deve ser provido nesta parte.

Quanto ao PLR e sua periodicidade, a Lei nº 8.212/1991, trouxe na alínea “j” do § 9º do seu art. 28 a hipótese de não incidência tributária contida no inciso XI, do art. 7º da CF/88, excluindo do campo de tributação das contribuições previdenciárias as importâncias pagas, creditadas ou devidas a título de PLR, sempre que estas verbas forem pagas de acordo com a lei própria de regência, in casu, a Lei nº 10.101/2000:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 28 – [...]

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

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Por sua vez, a Lei nº 10.101, de 2000 regulou a participação dos trabalhadores nos lucros, e ao fazê-lo estabeleceu parâmetros bem definidos e que não podem ser desprezados. Confira-se:

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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, O acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.

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

[...]

Art. 3º A participação de que trata o art. 2o não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Como ressaltado anteriormente, a regra é a incidência da contribuição sobre os rendimentos pagos, o que pode se realizar sobre diferentes rubricas. A exclusão à regra geral é exceção, regra especial. E, logicamente, aquilo que não está na exceção, está na regra geral. Ora, se, no caso, a norma especial prevê que somente se exclui do salário de contribuição os valores correspondentes a PLR distribuídos na forma preconizada em lei, qualquer pagamento feito fora dessas condições deve ser enquadrado na regra geral, isto é, integra o salário-de-contribuição.

É a lei nº 10.101, de 2000 que estabelece as condições para a participação dos empregados nos lucros das empresas. E, como vimos, o art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1991 remete a hipótese de exclusão dos pagamentos do PLR à lei. E como veremos, no presente caso, os pagamentos foram realizados em desacordo ao que estabelece o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 2000.

Pois bem, no caso concreto, para os anos de 2006 e 2007 embora o acordo previsse o pagamento apenas em fevereiro de 2007 e fevereiro de 2008, para cada ano se previa um adiantamento, tendo sido efetivamente pagos valores a título de PLR em fevereiro de 2006, julho de 2006, fevereiro de 2007 e julho de 2007, portanto, em cada ano, em periodicidade inferior a 6 meses (Relatório fiscal, fl. 105)

O acórdão recorrido entendeu que, como o plano previa o pagamento apenas uma vez a cada ano, atendia ao requisito legal quanto à periodicidade, entendendo que o adiantamento não altera essa periodicidade.

Divirjo desse entendimento. Quando a lei se refere a periodicidade evidentemente está a se referir aos pagamentos e não à previsão de incidência do benefício. E se é assim,

tratando-se de adiantamento ou não, tendo havido mais de um pagamento a cada ano, é forçoso concluir pela violação da regra da periodicidade.

Nesse sentido, inclusive, já se pronunciou o Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Confira-se:

APELAÇÃO CÍVEL AC 31295 MG 2002.38.00.0312951 (TRF1)

Data de publicação: 29/11/2005

PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA SENTENÇA. REJEIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. ART. 7º , XI , DA CF/1988 . AUTO-APLICABILIDADE.

PAGAMENTOS EM PERÍODOS INFERIORES A UM SEMESTRE. DESCARACTERIZAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO EM LUCROS. LEI Nº 10.101 , de 2000, ART. 3º , § 2º. VERBA HONORÁRIA. CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. APLICAÇÃO DO ART. 20 , § 4º , DO CPC .

[...]

3. Todavia, após a vigência da Medida Provisória nº 794 , de 29.12.1994, convertida na Lei nº 10.101 , de 2000, a distribuição de valores em periodicidade inferior a um semestre civil descaracteriza a participação em lucros, em face da vedação contida no art. 3º , § 2º , dos referidos atos legislativos.

[...]

Esta também tem sido a posição predominante neste Colegiado, inclusive no sentido de que todos os pagamentos feitos estão sujeitos à Contribuição Social, e não apenas os pagamentos da segunda parcela. Cito o Acórdão nº 9202-005.516, proferido na seção de 25/05/2017, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, assim ementado, na parte pertinente ao caso:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação às parcelas excedentes.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso também quanto a esta matéria.

Em conclusão, conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativamente à PLR e ao abono salarial.

Documento assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa