



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 16682.720935/2014-28
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9202-010.330 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 17 de dezembro de 2021
Recorrentes GERDAU AÇOS LONGOS SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITAÇÃO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

É incabível a incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono de férias pago em obediência à norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

PARCELAS PAGAS NO CONTEXTO DA RELAÇÃO LABORAL. NATUREZA SALARIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

Incide contribuições previdenciárias sobre parcelas destinadas aos segurados da Previdência Social a serviço da empresa, pagas com habitualidade e no contexto da relação laboral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

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

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, em face do acórdão 2401004.914, de recurso voluntário, e que foram totalmente admitidos pela Presidência da 4ª Câmara desta 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: incidência de contribuições previdenciárias sobre (a) prêmio férias - recurso da Fazenda e (b) programa segurança total, (c) programa performance e (d) indenização aposentadoria – recurso do contribuinte. Segue a ementa da decisão:

Ementa do acórdão de recurso voluntário

ABONO ÚNICO. VINCULAÇÃO COM A REMUNERAÇÃO.

Mesmo que previsto em instrumento de negociação coletiva, o abono único vinculado à remuneração do segurado empregado, por representativo de um complemento salarial, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

PROGRAMAS PARTICIPATIVOS. SOLUÇÕES E/OU IDEIAS. PRÊMIO POTESATIVO.

Os pagamentos condicionados à potestatividade da empresa, que representam uma prerrogativa unilateral e exclusiva na sua concessão, não integram o contrato de trabalho, cabendo afastar a natureza remuneratória para fins de contribuição previdenciária.

ABONO. ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. SUBSTITUIÇÃO DE PARCELA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O abono temporário, previsto em convenção ou acordo coletivo, que visa a substituição da parcela remuneratória paga aos segurados empregados que tiveram extinto o direito ao adicional de insalubridade, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

INDENIZAÇÃO APOSENTADORIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A parcela paga ao trabalhador em razão da sua aposentadoria integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, haja vista que a sua natureza contraprestativa, decorrente do trabalho realizado pelo segurado empregado durante a vigência do vínculo laboral, como um reconhecimento da empresa ao empregado que nela permaneceu por determinado tempo.

INDENIZAÇÃO RETORNO DE FÉRIAS. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre o pagamento destinado a reparar o dano sofrido pelo trabalhador em razão da rescisão do contrato do trabalho por iniciativa do empregador, sem justa causa, no prazo de trinta dias após o retorno das férias do trabalhador, dada a sua natureza indenizatória.

ABONO DE FÉRIAS. ASSIDUIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

O pagamento de quantia equivalente a até vinte dias do salário, juntamente com a concessão das férias, prevista em acordo coletivo, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, mesmo que escalonado segundo critério de assiduidade do trabalhador.

[...]

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por maioria, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os pagamentos realizados a título de “Programa Participativo GSP” (código M), “Programa Participativo sem Justificativa” (código O), “Indenização Retorno de Férias” (código I) e “Prêmio Férias” (código H). Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto que davam provimento parcial em maior extensão para excluir do lançamento, além da parte excluída pelo relator, os pagamentos realizados a título “Indenização Aposentadoria” (código G).

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigmas 2803-001.924 e 2803-004.183, as parcelas pagas a título de prêmio férias (abono férias), em razão de Convenção/Acordo Coletivo do Trabalho, com vinculação à assiduidade, devem integrar o salário de contribuição.

O recurso especial foi admitido com base em ambos os paradigmas.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial e do seu exame de admissibilidade, e opôs embargos de declaração, os quais foram liminarmente rejeitados, e contrarrazões, nas quais afirmou que o recurso deve ser desprovido.

Intimado da decisão que rejeitou seus embargos de declaração, o contribuinte interpôs recurso especial, no qual basicamente afirma o seguinte:

- conforme paradigmas 2403-002.243 e 2201-003.882, as verbas “Programa Segurança Total” e “Programa Performance” não constituem pagamentos habituais, porque possuem caráter eventual, tanto que apenas cinco funcionários perceberam pagamentos nas rubricas citadas uma única vez no ano calendário; e não incidem contribuições previdenciárias sobre a verba paga a título de indenização por tempo de serviço concedido em função de aposentadoria.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional pediu o desprovemento do recurso da contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Recurso Especial da Fazenda Nacional

1.1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

1.2 PRÊMIO FÉRIAS

Discute-se nos autos se incidem contribuições previdenciárias sobre o prêmio férias. Segundo a decisão recorrida:

92. Pois bem. O art. 144 da CLT prevê que o abono concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente a 20 (vinte) dias do salário, não integra a remuneração do empregado para os efeitos da legislação trabalhista:

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho

93. A Lei nº 8.212, de 1991, contém previsão expressa para afastar a incidência da contribuição previdenciária:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

e) as importâncias:

(...)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (...)

94. A rigor, cuida-se de parcela com natureza contraprestativa. Porém, o legislador tributário entendeu por bem desvinculá-la da remuneração do segurado empregado e isentá-la da base de cálculo da contribuição previdenciária, quando concedida em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não ultrapassado, em qualquer caso, o limite de vinte dias de salário.

95. Como se observa do texto do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não há qualquer exigência adicional para a não incidência tributária, daí porque a utilização do critério de assiduidade na convenção ou acordo coletivo não lhe altera a natureza jurídica, eis que inexiste na legislação disposição que condicione a isenção à proibição de constar vinculação dessa natureza.

95.1 De maneira que a interpretação do dispositivo de lei adotada pela autoridade fiscal é inovadora e ao mesmo tempo restritiva, onde a lei não ressalva, nem faz tal limitação quanto à impossibilidade de escalonamento do valor pago em função do número de faltas ao trabalho durante o período aquisitivo das férias. Por sua vez, os pagamentos efetuados pela recorrente atendem aos dois requisitos previstos na CLT.

A decisão recorrida não merece reforma, pois não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono de férias pago em consonância com o disposto no art. 144 da CLT. Diante disso, se a vantagem foi estipulada mediante convenção coletiva de trabalho e limitada a vinte dias de salário do trabalhador, deve ser afastada a tributação. Para melhor elucidação do caso, vale transcrever os arts. 143 e 144 da CLT:

No caso dos autos, e segundo se denota da decisão recorrida, a vantagem foi paga em função de Acordos Coletivos (efls. 3616) e não excedia a vinte dias de salário. Em sendo assim, e de acordo com o precedente abaixo, desta Turma, deve ser negado provimento ao recurso especial.

Numero do processo: 13603.723696/2010-89

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue May 21 00:00:00 BRT 2019

Data da publicação: Mon Aug 05 00:00:00 BRT 2019

Ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITADO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não incidem contribuições sociais sobre o abono de férias pago em obediência a norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

Numero da decisão: 9202-007.857

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente) Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Nome do relator: ANA PAULA FERNANDES

A vinculação do abono à assiduidade do trabalhador é objetiva e não é vedada pela lei, descabendo ao seu intérprete e aplicador criar pré-requisito não previsto. Em matéria de interpretação, *“aquilo que foi dito deve prevalecer sobre o que deixou de ser; aquilo que foi dito mais diretamente deve prevalecer sobre aquilo que deixou de ser”*¹. Mesmo que a regra dos arts. 143 e 144 fosse incompleta, o que não é caso, seria descabido cogitar da criação de exigência não expressa, pois *“as normas tributárias são incompletas (em relação à realidade) e incompletáveis por meio do uso da analogia ou da extensão criativa”*², de forma que o estrito cumprimento da regra implica a não incidência das contribuições lançadas.

Os arts. 143 e 144 da CLT introduzem no ordenamento jurídico a presunção absoluta de que o abono de férias não tem natureza salarial (não integra a remuneração do empregado), não deixando qualquer espaço para prova em contrário pelo intérprete e aplicador da lei (o intérprete pode somente comprovar que a lei não incidiu sobre o fato, porque o fato não teria ocorrido como previsto na hipótese legal). Como ensina a doutrina de Alfredo Augusto Becker³ - com destaques:

As valorizações dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a *solução* legislativa (regra jurídica criada para solucionar aquele conflito) *participam da objetividade deste solução* (regra jurídica) e **não podem ser reexaminados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade histórica posterior** (ao caso concreto que realizou a hipótese de incidência daquela regra jurídica).

Logo, deve ser desprovido o recurso especial da Fazenda Nacional.

2 Recurso Especial do sujeito passivo

2.1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a

¹ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coords). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 86.

² DERZI, Misabel Abreu Machado. Citada por BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário - Limites Normativos. São Paulo: Editora Noeses, 2016, p. 43.

³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 480.

existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

2.2 PROGRAMA SEGURANÇA TOTAL E PROGRAMA PERFORMANCE

Discute-se nos autos se incidem contribuições previdenciárias sobre os programas segurança total e performance. Segundo a decisão recorrida – com destaques:

35. Da mesma forma que os “Programas Participativos”, a auditoria fiscal identificou nas folhas de pagamento valores a título de “Programa Segurança Total” e “Programa Performance”, respectivamente, nas rubricas 2395 e 2435 (item 18.7.5.5.3, às fls. 350/351). Segundo a fiscalização, apenas 5 (cinco) segurados empregados, do universo de trabalhadores que integra a empresa, foram agraciados no período por intermédio dessas rubricas.

36. Alega a recorrente que as verbas questionadas não possuem as características de contraprestação e habitualidade do pagamento, próprias da remuneração, tendo ocorrido os pagamentos de forma eventual no ano-calendário de 2010. Assevera que os pagamentos foram realizados aos empregados no contexto das mesmas características dos programas participativos antes citadas.

37. Pois bem. **Repito que os valores pagos em pecúnia aos segurados empregados destinados a retribuir o trabalho, ainda que desprovidos de habitualidade, estão incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária.**

Segundo a fiscalização (efl. 350): *“estes programas [...] não têm como base cláusulas estipuladas em ACT, CCT e acordos de PLR” e “têm suas regras e condições previstas em documentos elaborados pela empresa e aprovados de modo genérico pelos ACT/CCT”; “a empresa não apresentou o regramento destes programas”; “apenas 5 empregados de toda a empresa tiveram pagamentos através desta rubrica”; e “tratam-se de prêmios concedidos”.*

Pois bem. O inc. I do art. 28 da Lei 8.212/1991 explicita que o salário-de-contribuição constitui uma remuneração destinada a retribuir o trabalho. Em consonância com o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, tal norma estabelece que as contribuições devidas à seguridade social incidem sobre a remuneração paga ao trabalhador, 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.

Significar dizer que a base de cálculo da contribuição é composta de valores destinados à remuneração pelo trabalho assalariado prestado ou colocado à disposição do empregador, não importando a forma e nem o nome que se dê à rubrica. O art. 22, I, da Lei 8.212/1991, igualmente preleciona o total das remunerações como base impositiva das contribuições.

Em tese de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal, no RE 565160/SC, afirmou que *“a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998”.* No Tema 20 da Repercussão Geral, a Suprema Corte definiu o alcance da expressão *“folha de salários”* prevista na Constituição, vez que o texto constitucional prevê que as contribuições devidas em função da relação empregatícia incidem sobre a folha de salários. Veja-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

a) a **folha de salários** [...];

Interpretando tal dispositivo, sistematicamente, com o art. 201, § 11, da Constituição, o Supremo Tribunal Federal decidiu, com repercussão geral, que a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado. Veja-se o texto do referido artigo:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 103, de 2019)

§ 11. **Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária** e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

Prevaleceu, naquela assentada, o voto do Ministro Relator Marco Aurélio, segundo o qual:

Então, cabe proceder à interpretação sistemática dos diversos preceitos da Constituição Federal. Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda n.º 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade.

Ocorre que não se definiu o conceito de habitualidade, visto que, no entender da Corte Suprema, tal matéria seria infraconstitucional. Analisando-se todos os votos proferidos no Tema 20, realmente se vislumbra que não se definiu habitualidade, mas sim se decidiu que isso seria matéria de índole infraconstitucional. Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso – com destaques:

Dessa forma, não se busca aqui definir, individualmente, a natureza das verbas ou, mais importante se foram pagas com habitualidade ou eventualidade, e quais delas estão habilitadas ou não para compor a base de cálculo da contribuição. **Isso, na esteira da jurisprudência desta Corte, é matéria de índole infraconstitucional.**

Segue-se, pois, que os ganhos habituais do empregado integram o cálculo das contribuições previdenciárias, ao passo que os ganhos não habituais não o integram. E mais, a análise deve ser efetuada caso a caso e tratar-se-ia de questão infraconstitucional, cujos contornos, portanto, são delimitados pelo Superior Tribunal de Justiça (art. 105, III, da Constituição Federal).

Neste ponto, é importante afirmar que a Lei 8212/91 expressamente exclui do salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais (importâncias não habituais) e os abonos expressamente desvinculados do salário. Veja-se:

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

Segundo a doutrina de Fábio Zambitte Ibrahim⁴:

A ideia para a exclusão destes valores é que tais rubricas não são pagas de modo continuado ao trabalhador e, logo, não serão substituídas pelo benefício previdenciário, o que permite sua exclusão da base de cálculo.

Como afirmou o STJ, em hipótese de pagamento de abono único, se não vinculado ao salário, isto é, sem representar contraprestação por serviços, não teriam como compor base de contribuição previdenciária (REsp. 819.552-BA, Rei. originário Min. Luiz Fux, Rei. para acórdão Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 2/4/2009).

De modo geral, entende-se que determinada rubrica deixa de ser eventual, quando passa a ser paga por três meses consecutivos. Entretanto, outras situações podem também configurar a habitualidade do pagamento, dependendo do caso concreto.

Caso não haja esta comprovação, serão tais ganhos ou abonos incorporados ao salário - de-contribuição, gerando contribuições devidas.

No caso concreto, tendo sido reconhecido, pelo voto condutor do acórdão recorrido que as importâncias foram pagas sem habitualidade, o que teria sido igualmente reconhecido pela própria autoridade lançadora (no item 18.7.5.5.3, a autoridade assevera que “*apenas 5 empregados de toda a empresa tiveram pagamentos através desta rubrica*”, e o quadro demonstrativo – efls. 351 – que lhe sucede revela que inexistiu reiteração de pagamentos), entendo que descabe a incidência de contribuições previdenciárias, conforme tese firmada no Tema 20 da Repercussão Geral.

2.3 INDENIZAÇÃO APOSENTADORIA

Discute-se nos autos se incidem contribuições previdenciárias sobre a indenização aposentadoria. A decisão recorrida refere que tais pagamentos ocorreram na seguinte hipótese:

86. No tocante à “Indenização Aposentadoria”, o motivo do pagamento é a ocorrência da aposentadoria do trabalhador, o qual conta com um determinado tempo de serviço na empresa.

87. Nesse sentido, a título exemplificativo, a Cláusula 16 do “ACT BARÃO DE COCAIS 2008/2010” (fls. 815):

16. INDENIZAÇÃO APOSENTADORIA A Empresa pagará uma indenização, no valor de 3 (três) salários nominais, para os empregados que se aposentarem por qualquer motivo, desde que tenham sido admitidos até 31/05/2000 e, cumulativamente, tenha no mínimo 5 (cinco) anos de trabalho na Empresa no momento da aposentadoria.

O pagamento da indenização aposentadoria será efetuado, sempre, por ocasião da rescisão de contrato do empregado beneficiado.

Ao dirimir a controvérsia, a decisão recorrida entendeu o seguinte:

88. Aqui, diferentemente da indenização de férias, entendo que as parcelas pagas têm natureza contraprestativa, decorrentes do trabalho realizado pelo empregado durante a vigência do vínculo laboral, como um reconhecimento da empresa ao empregado que nela permanece por determinado tempo. Ainda que 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 fim de escapar da tributação, haveria necessidade de expressa previsão em lei.

⁴ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de direito previdenciário. 20. Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015, p. 339.

Todavia, e conforme exposto no tópico anterior, trata-se de ganho eventual a ser fornecido a determinado grupo de empregados – aqueles que cumprem os requisitos do Acordo Coletivo supra mencionado. O valor é pago uma única vez por trabalhador e inexistente a habitualidade a que se referiu o Tema 20 da repercussão geral, sendo obrigatório reconhecer a não incidência de contribuições previdenciárias neste particular. É importante dizer que habitualidade não significa previsibilidade, não se podendo tomar uma palavra por outra. Habitualidade tem a ver com permanência ao longo do tempo, com algo usual, costumeiro, rotineiro. A previsibilidade, embora possa ser consequência da habitualidade (consequência por vezes falsa, na medida em que pode ocorrer um evento imprevisível), não necessariamente decorre da reiteração e tem outro significado léxico e jurídico.

Portanto, o recurso especial deve ser provido neste particular.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; e por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para afastar a incidência das contribuições sobre as rubricas programa segurança total, programa performance e indenização aposentadoria.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Não obstante as considerações trazidas no voto do i. Relator, no que diz respeito ao Recurso Especial da Contribuinte, delas divirjo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

O presente voto destina-se exclusivamente à apreciação do mérito do apelo recursal do Contribuinte, haja vista inexistir divergência quanto ao seu conhecimento, bem assim acerca do desprovimento do recurso fazendário.

Como dito no relatório, as matérias admitidas a rediscussão na peça recursal do Sujeito Passivo cingem-se à incidência de contribuições previdenciária sobre valores pagos por meio do programa segurança total e programa performance e a título de Indenização aposentadoria.

Em relação aos “**programas segurança total e performance**”, consta do Relatório Fiscal (fls. 298/364) que tratam-se de programas cujas regras e condições encontram-se previstas em documentos elaborados pela empresa e aprovados genericamente em Acordo/Convenção Coletiva de Trabalho (ACT/CCT). Embora a empresa não tenha apresentado regramento que indicasse os objetivos, as condições de elegibilidade ou a forma de aferição dos resultados de tais programas, concluiu a autoridade autuante que as parcelas deles decorrentes tinham características de prêmio e, assim como no caso dos valores relativos aos programas participativos, referiam-se a parcelas integrantes do salário de contribuição. Vejamos:

18.7.5.5.3 “2395 - PROGRAMA SEGURANÇA TOTAL” e “2435 - PROGRAMA PERFORMANCE”

- a) Estes programas, da mesma forma que os “Programas Participativos”, e diferentemente dos “Incrementos de Meta”, não têm como base cláusulas estipuladas em ACT, CGT e acordos de PLR. Estes programas têm suas regras e condições previstas em documentos elaborados pela empresa e aprovados de modo genérico pelos ACT/CCT
- b) A empresa não apresentou o regramento destes programas, quais seriam seus objetivos, quais as condições de elegibilidade e como seriam aferidos seus resultados.
- c) Cabe ressaltar que apenas 5 empregados de toda a empresa tiveram pagamentos através desta rubrica. Tal fato por si atesta o alcance altamente limitado do mesmo, seu caráter pontual, e afasta qualquer possibilidade destes programas serem programas de PLR.
- d) Claramente, tratam-se de prêmios concedidos, e por isso guardam correlação em espécie com os programas participativos, e pelas mesmas razões, salário-de-contribuição.

Esta auditoria considerou o pagamento efetuado sob as rubricas 2395 e 2435, pelos motivos já expostos, salário de contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias. O quadro a seguir contém todos os valores pagos a este título, bem como a respectiva contribuição calculada. Esses valores foram apurados através dos AI n.º 51.038.705-5 e n.º 51.038.706-3.

A decisão recorrida veicula entendimento de que os valores pagos em pecúnia aos segurados empregados, destinados a retribuir o trabalho, ainda que desprovidos de habitualidade, estão incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Ainda de acordo com o voto condutor dessa decisão, não foram trazidos aos autos elementos de prova que pudessem atestar que referida verba estaria fora do campo de incidência das contribuições sociais.

Em sede de recurso especial o contribuinte reitera argumentos trazidos no curso de todo o processo administrativo de que os benefícios decorrentes dos programas segurança total e performance não se submeteriam à incidência das contribuições previdenciárias por não possuírem o requisito da habitualidade. Sustenta que a decisão decorrente do RE 565.160/SC do STF (Tema 20) é no sentido de que somente os ganhos habituais decorrentes da contraprestação do trabalho estariam sujeitos às contribuições. Nos termos da peça recursal:

Não há como afirmar que há contraprestação ao trabalho, assim como não houve, no caso concreto, habitualidade no pagamento, tendo em vista que o montante foi pago uma única vez. Logo, independentemente da natureza a qual o pagamento foi efetuado, por ter sido realizado uma única vez, está o importe albergado pela exceção do art. 28, parágrafo 9º, “e”, item 7, da Lei n.º 8.212/91”.

No presente caso observa-se que os pagamentos dos valores a título de “2395 - Programa Segurança Total” e “2435 - Programa Performance” são efetuados de forma eventual, não constando para o mesmo funcionário, mais de um pagamento no mesmo ano calendário.

Muito pelo contrário, verifica-se pela planilha constante do Relatório Fiscal do Processo que os pagamentos foram realizados em janeiro de 2010 e em julho de 2010, para empregados distintos. O que confirma a eventualidade, um único pagamento realizado no ano calendário de 2010. [...] (Grifos do original)

A Fazenda Nacional, por sua vez, argumenta que para caracterização de uma parcela como remuneratória interessa apenas saber se a mesma é paga em decorrência da existência do contrato de trabalho, isto é, do vínculo empregatício estabelecido entre empregador e empregado. Consoante consta das contrarrazões, qualquer recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais, excluindo-se apenas aquelas que, embora encontrem-se no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Inferre ainda a Fazenda nacional que para a não incidência da contribuição previdenciária, é imprescindível que a verba se enquadre nas hipóteses legais enumeradas exaustivamente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Argumenta ainda que o pagamento objeto da presente análise não pode ser considerado ganho eventual, passível de exclusão do salário de contribuição, pois, de acordo com entendimento sedimentado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, apenas serão eventuais pagamentos de prêmios decorrente de evento futuro e incerto.

Pois bem.

Quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre as importâncias pagas no contexto da relação laboral, a alínea “a” do inciso I e o inciso II do art. 195 da Constituição estabelecem que tais contribuições alcançam a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título.

Com base na previsão constitucional, os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 instituíram as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, definida na lei sob a denominação de “remuneração/salário-de-contribuição”.

E certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho - OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

ARTIGO 1º

Para os Uns da presente convenção, o termo “salário” significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acordo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados.

Na mesma linha, o caput do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários do trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, dentre outras:

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “*m natura*” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros abrange toda e qualquer forma de benefício destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, além de outras prestações e *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

Dessarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação às rubricas objeto da presente lide deve levar em consideração sua natureza jurídica, a

existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nesse sentido, de acordo com a legislação de regência, a base de cálculo das contribuições abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação as parcelas pagas em decorrência dos programas segurança total e performance que, se revestem, como bem observado pela Fiscalização, das características de prêmio.

Quanto à alegação de que os valores seriam pagos de forma não habitual, convém ressaltar que a eventualidade não está relacionada à frequência ou à periodicidade com que se paga determinada verba, mas à previsibilidade de seu pagamento. Recorrendo-se ao Acórdão n.º 9202-003.044, colacionado nas contrarrazões da Fazenda Nacional, tem-se que a eventualidade diz respeito ao oferecimento de vantagem decorrente de caso fortuito ou de evento incerto. Contudo, os programas de segurança e performance e os benefícios que deles advindos, como visto nos trechos do Relatório Fiscal destacados acima, têm suas regras e condições previstas em documentos elaborados pela empresa e aprovados, ainda que de modo genérico, pelos ACT/CCT, ou seja, seu pagamento tem causa determinada, restando descabido afirmar que tal verba ostenta caráter eventual.

Veja-se que na própria peça recursal há a informação de que “*os Programas Segurança Total e Performance possuem como objetivo fomentar a atividade da Recorrente, aumentando o volume de vendas e visando à redução do índice de inadimplência*”. Significa dizer que os valores recebidos pela participação nesses programas têm natureza nitidamente remuneratória, por se constituírem em prêmio de incentivo à produtividade, a despeito do argumento segundo o qual não se efetivou o pagamento para o mesmo funcionário por mais de uma vez no período de um ano. Aliás, não se está diante de parcela vertida por circunstância aleatória, imprevisível ou incerta, uma vez que o trabalhador, ao atingir determinado objetivo definido pela empresa tem a expectativa de receber o prêmio previsto no seu regramento interno e no ACT/CCT.

Ademais, a decisão do STF no Recurso Extraordinário n.º 565.160 não acode a Contribuinte, pois, como visto, as parcelas resultantes dos programas segurança total e performance, além de decorrerem do contrato de trabalho, são pagas de forma habitual. Ademais, importa asseverar que referida decisão entendeu pela constitucionalidade o inciso I do art. 22, na redação dada pela Lei n.º 9.786/1999, que estabelece que a contribuição destinada ao custeio do Regime Geral de Previdência Social incide “*sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades*”, o que inclui, sem sombra de dúvidas, as parcelas em discussão.

Por essas razões, a decisão recorrida não merece reparos em relação a esse tema.

No que se refere à **indenização por aposentadoria**, o Relatório Fiscal traz a seguinte abordagem:

18.5.9.3 Pagamentos na rubrica “2280 - INDENIZAÇÃO” a título de Indenização de Aposentadoria.

a) A empresa paga, conforme demonstrado a seguir, uma indenização para o empregado que se aposentar e contar com um determinado tempo de serviço.

I. Para o estabelecimento 07.358.761/0016-45, o ACT “ACT BARÃO DE COCAIS 2008”, e o “ACT BARÃO DE COCAIS”, cláusula 16.

“16. INDENIZAÇÃO APOSENTADORIA

A Empresa pagará uma indenização, no valor de 3 (três) salários nominais, para os empregados que se aposentarem por qualquer motivo, desde que tenham sido admitidos até 31/05/2000 e, cumulativamente, tenha no mínimo 5 (cinco) anos de trabalho na Empresa no momento da aposentadoria.

O pagamento da indenização aposentadoria será efetuado, sempre, por ocasião da rescisão de contrato do empregado beneficiado.”

II. Para o estabelecimento 07.358.761/0048-22, o CCT “CCT CURITIBA 2010”, cláusula 19.

“CLÁUSULA DÉCIMA NONA - ABONO POR APOSENTADORIA *O empregado com mais de 05 (cinco) a 10 (dez) anos de serviço na mesma empresa que solicitar demissão em decorrência de sua aposentadoria definitiva, terá assegurado um abono de 1,5 (um e meio) salário base.*

Aos empregados com mais de 10 (dez) anos de serviço na mesma empresa o abono será de 02 (dois) salários base.”

III. Para os estabelecimentos 07.358.761/0007-54 e 07.358.761/0011-30, o CCT “CCT RIOGRANDENSE 2010\” cláusula 19.

“CLAUSULA DECIMA NONA ABONO AO APOSENTADO *Ao empregado que conte com mais de 10 (dez) anos ininterruptos de serviço a atual empregadora, será devido, quando do seu desligamento em razão de aposentadoria, um abono em valor equivalente ao seu último salário nominal.”*

b) Como já mencionado, o art. 214 § 9 inciso V do RPS dispõe expressamente sobre quais são as indenizações que não integram o salário de contribuição, e esta não se encontra listada dentre elas. A alínea “m” do mesmo dispositivo legal traz a possibilidade de “outras indenizações”, todavia “desde que expressamente previstas em lei”,

c) Não obstante os valores identificados sejam decorrentes de convenção coletiva, esse fato não constitui óbice para o enquadramento da verba como salário de contribuição, já que a eficácia normativa das convenções não podem afastar a aplicação de tributo validamente estabelecido em lei. Neste sentido versa o disposto nos arts. 118 e 123 do CTN.

[...]

d) Além disso, nos termos do artigo 111 do mesmo CTN, deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, não podendo ser ampliado o conceito de lei previsto no dispositivo acima, para abranger as Convenções/Acordos Coletivos.

[...]

Em conformidade com o acórdão recorrido, a parcela paga ao trabalhador em razão da sua aposentadoria integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, haja vista sua natureza contraprestativa, decorrente do trabalho realizado pelo segurado empregado durante a vigência do vínculo laboral, como um reconhecimento da empresa ao empregado que nela permaneceu por determinado tempo.

De outra parte, o Sujeito Passivo infere que ao concluir pela possibilidade de tributação dos valores pagos a título de indenização aposentadoria, o acórdão desafiado ofendeu claramente ao art. 28, § 9º, alínea ‘e’, item 7, da Lei nº 8.212/91. Segundo se aduz, em se tratando de benefício pago em parcela única, ao final do contrato de trabalho, a indenização por

aposentadoria ostenta caráter eventual e não integra a remuneração por retribuição ao trabalho, razão pela qual estaria fora do campo de incidências das contribuições previdenciárias.

Em relação à indenização por aposentadoria, cabem as mesmas considerações feitas a respeito dos valores decorrentes dos programas segurança total e performance, isto é, tem-se um valor adicional caracterizado como gratificação/prêmio de permanência do trabalhador nos quadros da empresa, pago por ocasião da rescisão do contrato de laboral em decorrência da aposentadoria e que se encontra previsto em Acordo e Convenção Coletiva de Trabalho. Trata-se, portanto, de verba habitual, paga no contexto da relação laboral, sujeitando-se, assim, às contribuições previdenciárias.

De outra parte, não obstante os argumentos suscitados pelo Sujeito Passivo, somente se enquadram no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 as importâncias recebidas sob a forma de ganhos eventuais. Outrossim, como já dito, a eventualidade é característica daquilo que é incerto e, como visto, a parcela aqui referida encontra-se expressamente prevista em Acordo e Convenção Coletiva de Trabalho e é paga sempre que o trabalhador que atenda a determina condição.

Além disso, como destacado no Relatório Fiscal, a linha “j” do inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social estatui que somente se excluem da base de incidência das contribuições sociais ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei, o que não é o caso.

Em vista disso, o Recurso Especial do Contribuinte deve também ser desprovido nesta parte.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho