



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721052/2011-92
ACÓRDÃO	9202-011.750 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	9 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	AZUL COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2007, 31/12/2008

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS REGIMENTAIS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. DESPESAS COM CURSOS DE ENSINO SUPERIOR. SÚMULA CARF 149. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ADMINISTRADORES. SÚMULA CARF 195.

Não cabe recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula do CARF, ainda que a referida súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

INDENIZAÇÃO ESPECIAL PAGA QUANDO DA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PREVISÃO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Pagamento feito a título de “indenização especial”, quando da rescisão do contrato de trabalho, a empregados com certo tempo de vínculo empregatício, conforme previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, não pode ser considerado como ganho eventual, constituindo-se em verba pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição social previdenciária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria incidência de contribuições sobre a indenização adicional paga na rescisão do contrato de trabalho e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam

provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

RELATÓRIO

O presente processo administrativo fiscal é integrado pelos seguintes autos de infração (AI):

- AI Debcad 37.310.277-1: contribuições da empresa destinadas a Seguridade Social e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT;
- AI Debcad 37.364.086-2: contribuições a cargo de segurados empregados e contribuintes individuais;
- AI Debcad 37.364.087-0: contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros);
- AI Debcad 37.364.088-9: penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias na GFIP (CFL 68).

Conforme o relatório fiscal (e-fls. 7 a 67), os fatos geradores que deram ensejo ao lançamento foram:

a) remunerações pagas a diretores não empregados e estagiários, sob a forma de participação nos lucros e resultados - PLR, em desacordo com a legislação vigente, nas competências 02/2007, 04/2007, 02/2008 e 04/2008;

b) pagamentos efetuados a título de “Reembolso Faculdade” nas competências 01/2007 a 12/2008, conforme estabelecido nas Convenções Coletivas de Trabalho 2007/2008, em razão de não se destinarem ao custeio da educação básica nem se enquadrarem na condição de cursos profissionalizantes de nível superior; e

c) pagamento à segurada empregada Regina Célia Cunha a título de “Indenização Adicional - rubrica 0506”, conforme previsto na cláusula 36 da Convenção Coletiva de Trabalho – 2008, pelo fato de tal verba não se encontrar amparada por norma isentiva.

Cientificado da autuação, o Contribuinte impugnou o lançamento, tendo a autuação sido mantida parcialmente pela DRJ Rio de Janeiro I, mediante o Acórdão 12-56.841, de 13/06/2013 (e-fls. 392 a 402).

Na decisão de primeira instância foram excluídos da base de cálculo nas competências 02/2007 e 02/2008 os pagamentos efetuados a estagiários a título de PLR (Debcad's 37.310.277-1 e 37.364.086-2).

Contra a decisão, o Contribuinte interpôs o recurso voluntário de e-fls. 421 a 476.

Em sessão plenária de 08/05/2019, a 2ª Turma Ordinária 2ª Câmara da 2.ª Seção do CARF prolatou o Acórdão 2202-005.191 (e-fls. 100 a 104), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária aplicáveis. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. SÚMULA CARF N.º 88.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP, o Relatório de Representantes Legais - RepLeg e a Relação de Vínculos - VÍNCULOS, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AUXÍLIO EDUCAÇÃO AOS EMPREGADOS. REEMBOLSO DE DESPESAS COM FACULDADE. POSSIBILIDADE

A legislação previdenciária, na égide da redação dada pela Lei 9.711, de 1998, antes da vigência da Lei 12.513, de 2011, quando inexistir descumprimentos legais imputados pela autoridade fiscal, prevê a exclusão do salário-de-contribuição dos valores pagos aos empregados relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, para custeio com educação, incluindo-se cursos de nível superior de graduação ou de especialização, por ser possível o enquadramento destes no contexto dos cursos de capacitação e qualificação profissionais.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade pela Lei 10.101, sendo esta, exclusivamente, a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos diretores não empregados com base na Lei 6.404, ainda que à título de participação nos lucros e, ainda, que se alegue observância a Lei 10.101, sujeita-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois não é possível a integração entre Lei 10.101 e Lei 6.404 e não proveio do capital investido na sociedade, baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia possuindo natureza remuneratória.

A Lei 6.404 não regula a participação nos lucros e resultados para fins de exclusão de tal título do conceito de salário-de-contribuição. A natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) na forma da Lei 10.101, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos Stakeholders.

PAGAMENTO REALIZADO AO EMPREGADO POR FORÇA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PARA HIPÓTESE DE DISPENSA SEM JUSTA CAUSA. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PAGAMENTO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O pagamento realizado uma única vez a título de "indenização adicional" por força de convenção coletiva de trabalho, para a hipótese de dispensa de empregado por iniciativa do empregador e sem justa causa, caracterizando-se como ganho eventual, afasta a incidência de contribuição previdenciária, não sendo razoável considerar o referido pagamento como remuneração.

PREVIDENCIÁRIO. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. DESCUMPRIMENTO PARCIAL.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória. Em relação as verbas que a decisão deixou de reconhecer como integrantes do salário-de-contribuição, não sendo fatos geradores das contribuições previdenciárias, a multa não é devida.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF N.º 119.

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. SÚMULA CARF N.º 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento às rubricas "Levantamentos RF / RF1 / RF2 - Reembolso faculdade" e "Levantamento IN1 - Indenização adicional", bem como afastar as multas calculadas sobre tais parcelas e, quanto às multas mantidas, determinar a aplicação da Súmula CARF nº 119. Vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento integral ao recurso.

Os autos foram encaminhados a PGFN em 20/05/2019 (despacho de encaminhamento de fl. 521), tendo sido interposto, em 10/06/2019 (despacho de encaminhamento de fl. 553), o Recurso Especial de fls. 522 a 552.

No apelo, a Fazenda busca provocar a rediscussão para as matérias:

a) incidência de contribuições sobre a indenização adicional paga na rescisão do contrato de trabalho; e

b) incidência de contribuições sobre a bolsa de estudo de ensino superior.

A Fazenda, em síntese, alegou que:

Indenização sobre parcela paga por ocasião da rescisão do contrato de trabalho

- Como se pode inferir do inciso I do art. 22 e do art. 28 da Lei n. 8.212, de 1991, o conceito de salário-de-contribuição não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras vantagens decorrentes da relação laboral pagas pelo empregador e acrescidas ao patrimônio do trabalhador, sem importar a forma de retribuição ou o título;

- É esse o caso da indenização paga por liberalidade em rescisão contratual, uma vez que decorre do vínculo laboral entre o empregador e os empregados beneficiados;

- Já o § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212, de 1991 lista sobre quais verbas não incidem a contribuição previdenciária, não podendo tais normas ser interpretadas extensivamente, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do art. 111, II, do CTN, sofrer interpretação literal;

- A alínea “j” do § 9.º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, ao trazer a expressão “por força de lei”, apenas reforça o que já dizia a Lei 8.212, de modo que “expressamente desvinculados do salário”, deve ser interpretado como aquilo que está expresso em lei;

- A interpretação que tem sido dada pela jurisprudência do CARF ao termo “ganhos eventuais” vai no sentido de que se referem a parcelas incertas, não esperadas, assim, não há como considerar uma verba prevista em convenção coletiva de trabalho como de natureza eventual (ver acórdão 2403-005.391);

- Ressalte-se, ainda, que, de acordo com o art. 457, § 1º, da CLT, os ganhos, de forma geral, tem cunho salarial, integrando, pois, o salário-de-contribuição, presunção que só pode ser elidida por expressa disposição legal em contrário;

- Mesmo se considerada como de natureza eventual, a indenização paga em rescisão contratual por liberalidade, ora tratada, encontra-se inserida no campo de incidência das contribuições previdenciárias, pois, dado o seu caráter remuneratório por força de vínculo laboral, não cumpre o requisito legal de desvinculação do salário para o gozo da isenção;

- Não se pode olvidar, por seu turno, que obrigação jurígena tributária, é *ex lege* e compulsória, nos termos da constituição do art. 3º do CTN, sujeitando-se, portanto, ao princípio da estrita legalidade;

- Nesse sentido, da mesma forma que a contribuição só incide se estiver devidamente prevista em lei, ela só poderá ser dispensada nas hipóteses legalmente contempladas;

- E este não é o caso da verba sob enfoque, pois o contribuinte não atendeu aos requisitos previstos no artigo 28, §9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/91;

- Essa interpretação pode ser encontrada na jurisprudência do CARF, a exemplo dos Acórdãos 206-00.065 e 2302-002.344.

Incidência de contribuições sobre bolsa de estudo de ensino superior

- Conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais;

- Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes;

- Esses requisitos não foram cumpridos pelo Contribuinte;

- A leitura do art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212 deixa evidente que a isenção atinge apenas os valores pagos a título de bolsa de estudos (que vise a educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa) dos empregados e dirigentes da empresa;

- Destarte, não está contemplada pela norma de isenção, a bolsa de estudos em cursos de graduação de nível superior, devendo integrar o salário-de-contribuição, por se constituir em ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidades;

- Ressalte-se que a parcela não integrante do salário de contribuição é o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica do empregado e dirigentes, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996;

- Conforme o art. 21 dessa norma, a educação superior não se confunde com a básica, assim, curso de capacitação profissional também não se confunde com curso de nível superior, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária;

- Conclui-se, portanto, que curso de capacitação profissional pode ser qualquer um relacionado às atividades da empresa que não envolvam um curso de nível superior;

- Atente-se que onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia;

- Desse modo, caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela referente à bolsa de estudos em curso de nível superior teria feito menção expressa na legislação previdenciária, o que não foi realizado;

- Convém registrar que a Lei nº 10.243, de 2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica;

- O art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, todavia, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com

definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes e as parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212;

- A prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal, quando no art. 195, § 11, dispõe-se que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei;

- Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário;

- Portanto, não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, deve persistir o lançamento.

Ao recurso especial foi dado seguimento, conforme despacho de 26/07/2019 (e-fls. 556 a 566).

O Contribuinte tomou ciência do acórdão do CARF, do recurso especial da Fazenda e do despacho que lhe deu seguimento em 05/10/2019 (termo de ciência por abertura de mensagem de e-fl. 587) e opôs os embargos de declaração de e-fls. 590 a 591, os quais não tiveram seguimento, conforme despacho de 21/05/2020 (e-fl. 732 a 737).

Em 18/10/2019 (termo de análise de solicitação de juntada de e-fl. 621), o sujeito passivo ofereceu as contrarrazões de e-fls. 622 a 644, com as seguintes alegações:

Não conhecimento do recurso especial:

- Acerca da matéria “incidência de contribuições sobre bolsa de estudo de ensino superior”, o apelo da Fazenda não pode ser conhecido, uma vez que a decisão recorrida está em alinhamento com a Súmula CARF 149, como se pode ver dos precedentes que a fundamentaram;

- De outra banda, os paradigmas indicados para esta matéria estão em descompasso com a referida súmula, o que também impede o seguimento do recurso;

- E há óbice ao conhecimento do REsp aviado pela PGFN, consubstanciado na ausência de cotejo analítico entre o acórdão recorrido e aqueles reputados paradigmas, o que é exigido pelo art. 67, § 8º do RICARF.

Mérito – Incidência de contribuições sobre bolsas de estudo de ensino superior

- Quanto a essa matéria, o acórdão recorrido é irretocável, vez que a verba paga a título de reembolso de faculdade se subsume à hipótese de não incidência disposta no art. 28, §9º, “t”, da Lei nº 8.212, eis que os cursos superiores (graduação e pós-graduação) são considerados como cursos de capacitação e qualificação profissional;

- A aplicação da Súmula CARF nº 149 ao presente caso é necessária, sobretudo por se tratar de verbas pagas nos anos-calendários 2007 e 2008, i.e., período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011;

- A jurisprudência do CARF é repleta de julgamentos que afastam a incidência de contribuições sobre o custeio de cursos de graduação e pós-graduação, a exemplo dos Acórdãos 9202-007.436; 9202-007.029; 9202-006.578; 2402-006.286 e 9202-005.972;

- O entendimento da PGFN não deve prevalecer, pois contraria o artigo 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente no período em discussão; posto que a Recorrida efetuou os pagamentos autuados, concernentes a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, na exata dicção da lei, conforme comprovado em sua defesa com os pagamentos feitos diretamente à instituição de ensino;

- Veja-se que, ao tratar de cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, o legislador não estabeleceu a restrição alegada pela Autoridade Fiscal e reiterada pela DRJ, de que apenas seriam elegíveis os cursos de educação profissional tecnológica;

- Sabe-se que o artigo 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991 teve sua redação alterada para dispor sobre “*educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996*”, porém tal novidade adveio somente em 2011, por meio da Lei nº 12.513, de 2011;

- É uníssona a jurisprudência do STJ, no sentido de que não incidem contribuições previdenciárias sobre os valores despendidos a título de reembolso de cursos visando ao fomento da educação (EARESP 200201433347, Herman Benjamin, STJ - Segunda Turma, 02/03/2010; AgRg no REsp 1079978 / PR. Relator Ministro Humberto Martins. Data da Publicação DJe 12/11/2008; AGRESP 328602 / RS. Relator(a) Ministro Francisco Falcão Data da Publicação/Fonte DJ 02.12.2002; RESP 365398 / RS Ministro JOSÉ DELGADO. Data da Publicação/Fonte DJ 18.03.2002).

Mérito – incidência de contribuições sobre a indenização adicional paga na rescisão do contrato de trabalho

- Os valores pagos a título de “Indenização Adicional”, como bem asseverou o Relator do acórdão *a quo*, não são vinculados ao salário e nem se destinam à contraprestação de serviços executados pelos empregados, vez que creditados aos empregados após dispensa deste, sem justa causa, num período específico e por iniciativa do empregador;

- Além disso, a verba em debate é paga eventualmente, não se repetindo tal pagamento, em relação ao mesmo empregado, não podendo, desta maneira, ser enquadrada como verba de composição do salário de contribuição;

- Nesse sentido tem trilhado a jurisprudência do CARF, a exemplo dos Acórdãos 2301-005.785; 2301-005.783; 2201-003.882; 2403-002.949 e 2301-003.834;

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

- Trazendo luz exatamente a este ponto, mister destacar o voto do Conselheiro Marco André Ramos Vieira, integrante do acórdão nº 205-01.473, que deixou de forma clara que, para fins previdenciários, o conceito de salário-de-contribuição que deve ser adotado é aquele previsto na Lei nº 8.212, de 1991: “(...) A Lei n.º 10.243/2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, §9º da Lei n.º 8.212, de 1991 (...)”;

- Em vista disso, conclui-se que, primeiro, deve ser apurado o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212, para então, posteriormente, efetuar a exclusão das verbas enquadradas no §9º do mesmo dispositivo legal, que trata das isenções;

- Diga-se, nesse sentido, que os ganhos eventuais não integram o salário de contribuição, conforme se pode depreender da leitura do disposto na Instrução Normativa nº 04, de 1999, da Diretoria Colegiada do INSS, que veio corrigir uma ilegalidade que vinha sendo reiteradamente efetuada pela Administração Pública, ao realizar a cobrança da exação sobre tal parcela:

“14.4 – Não integram o salário de contribuição, dentre outros:

(...)

c) **as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais** e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;” (destaque do Contribuinte)

- Saliente-se que o simples fato do pagamento de determinada importância se perfazer numa vantagem ao empregado não significa que o mesmo está abrangido pelo conceito de salário-de-contribuição, constante no art. 28, I, da Lei nº 8.212;

- Releva notar que o comando encerrado no §4º do art. 201 da Constituição Federal, está a indicar que não é qualquer “ganho” do empregado que integrará o salário para efeito de pagamento da contribuição previdenciária;

- Existe uma restrição contida no aludido dispositivo constitucional que não pode ser olvidada para subsunção do direito ao caso concreto, qual seja, a de somente os ganhos habituais, contemplados pela lei, é que passarão a ser considerados “salário”;

- Na hipótese vertente, foi a Lei nº 8.212 que veio atribuir plena eficácia ao citado § 4º, do art. 201, da Constituição Federal, ao discorrer, em seu art. 28, sobre os “ganhos habituais” que integrariam o salário-de-contribuição *“ganhos habituais sob a forma de utilidades”*;

- Seguindo idêntica tendência, o art. 22 da Lei nº 8.212, responsável pela contribuição previdenciária sobre a folha de salários devida pelo empregador, dispôs da mesma forma;

- Verifica-se, assim, que para o “ganho” integrar o “salário” ele deverá ser habitual (qualificação já prevista no § 4º do art. 201 da Constituição Federal), acrescido da adjetivação “utilidades”, nos termos propugnados pela Lei n.º 8.212;

- É esse o entendimento do CARF, conforme se extraí do Acórdão 2301-01.694;

- Por derradeiro, cabe ressaltar que a Procuradora-Geral da Fazenda Nacional exarou o Ato Declaratório nº 16, de 2011, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único pago sem habitualidade não incide Contribuição Previdenciária, frente à jurisprudência pacífica do STJ nesse sentido;

- Necessário se faz esclarecer que o valor pago pela Recorrida a sua funcionária foi a título indenizatório por conta de rescisão contratual, conforme comprova o documento de rescisão trazido à baila;

- Sob a ótica do Direito do Trabalho, ao contrário do salário e de demais rendimentos decorrentes do trabalho, os valores pagos a título de indenização não resultam da prestação de serviços pelo empregado, mas sim de uma reparação a um dano causado a alguém ou ao seu patrimônio ou de um ressarcimento;

- Neste sentido, é o entendimento externado pela Consultoria Jurídica do próprio Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, conforme se depreende do Parecer nº 384, de 1971, proferido no Processo MTPS 155.987, de 1969 nos seguintes termos:

AS IMPORTÂNCIAS PAGAS, A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO, SEM CORRESPONDEREM A SERVIÇOS EFETIVAMENTE PRESTADOS, NÃO DÃO ENSEJO À INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

- São inúmeros os julgados tanto administrativos quanto judiciais acerca da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas indenizatórias por conta de rescisão contratual, conforme se vê do Acórdão CARF 205-00.505 e dos julgados do STJ (REsp 1198964 / PR: Ministro Mauro Campbell Marques DJe 04/10/2010; REsp 973.436/SC, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18/12/2007, DJ 25/02/2008, p. 290).

Por fim, pede que, na hipótese de empate de votos no julgamento do Recurso Especial, *ad argumentandum tantum*, o voto de qualidade do Presidente da Turma deverá ser utilizado para cancelar a autuação, com fulcro no art. 112 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

O Contribuinte tomou ciência do não seguimento dos seus embargos de declaração em 23/07/2020 (termo de ciência por abertura de mensagem de e-fl. 742) e interpôs o recurso especial de e-fls. 745 a 774 em 03/08/2020 (termo de análise de solicitação de juntada de e-fls. 744).

No apelo busca a rediscussão das matérias:

- Não incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR paga aos administradores e/ou diretores não empregados;

- Não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas sem habitualidade, de acordo com a interpretação in contrário sensu dos arts. 22, I, e 28, I, ambos da Lei nº 8.212/91;

- Não inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias de verbas caracterizadas como ganhos eventuais, nos termos do art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei nº 8.212/1991.

Mediante o despacho de 17/11/2020 (e-fls. 908 a 917) foi dado seguimento parcial ao recurso especial, admitindo-se o seguimento da matéria **não incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR paga aos administradores e/ou diretores não empregados**.

Contra o esse despacho foi interposto o agravo de e-fls. 925 a 932, o qual foi rejeitado nos termos do despacho de 25/03/2021 (e-fls. 961 a 966).

Para a matéria que obteve seguimento, o sujeito passivo alegou no seu recurso especial:

- A PLR paga a administradores não empregados sujeita-se à Lei nº 10.101, de 2000 e, também por isso, não sofre a incidência previdenciária, seja porque não há nessa Lei nem na legislação específica (dentre elas, a Lei nº 8.212, de 1991) qualquer ressalva de que somente os segurados empregados poderiam perceber PLR desonerada das exações previdenciárias, seja porque tais profissionais atendem à condição de trabalhadores;

- A matriz constitucional da PLR é o art. 7º, inciso XI, que trata dos direitos dos trabalhadores, assegurando o direito à PLR desvinculada da remuneração, ou seja, imune às exações previdenciárias, sendo seu comando de aplicabilidade imediata;

- Conceito de trabalhador é veiculado na Consolidação das Leis Trabalhistas (“CLT”) aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452/43, sendo *“toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”*;

- De fato, a CLT e a própria doutrina trabalhista reverberam a clareza do dispositivo constitucional acerca da figura dos trabalhadores enquanto beneficiários elegíveis à PLR imune, sendo evidente a amplitude dessa categoria, que não se restringe à espécie *empregados*;

- No mesmo sentido, a Lei nº 10.101, de 2000 regula o pagamento de PLR aos trabalhadores, nos termos do seu art. 1º;

- Os diplomas legais que regulam PLR asseguram aos trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados das empresas, não havendo definição de que trabalhadores sejam exclusivamente segurados empregados;

- Logo, cotejando o conceito de trabalhador com as normas legais relevantes ao tema, descabe afirmar que diretores não empregados não sejam considerados como trabalhadores;

- Revela-se, pois, equivocado o argumento fiscal utilizado para autuar a PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados da Recorrente, apenas, por não serem empregados;

- Pelo contrário, a PLR paga aos trabalhadores não tem natureza jurídica remuneratória, pois não se caracterizam como contraprestação do trabalho e não integram o salário;

- A exemplo dos Acórdãos 2403-002.336 e 2403-002.158, o CARF já analisou o tema e, por diversas vezes, reiterou a improcedência do entendimento fiscal ora guerreado, asseverando que a expressão “trabalhadores” deve ser interpretada em uma acepção ampla, de modo a se compreender que a Lei nº 10.101 abrange, sim, beneficiários não empregados;

- Convém reiterar que, a Autoridade Fiscal, ao implementar requisito inexistente na legislação, qual seja, conferir imunidade, no que tange a incidência de Contribuição Previdenciária sobre a PLR, somente aos empregados, fere o princípio da legalidade, posto que a legislação utiliza a expressão trabalhadores sem fazer qualquer distinção entre eles (com ou sem vínculo empregatício);

- Matéria tributária o princípio da legalidade manifesta-se, em virtude de suas próprias características, com maior especificidade, ou seja, a pretensão estatal em exigir o tributo poderá efetivar-se apenas e tão-somente quando todos os elementos e pressupostos da relação jurídica tributária (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, etc.) estiverem presentes.

- É o que Alberto Xavier denomina de princípio da reserva absoluta da lei formal ou, nas palavras do Prof. Geraldo Ataliba, da estrita legalidade;

- Conforme se pode extrair de lição da Desembargadora Federal Diva Malerbi, o intento do legislador é estabelecer o comprometimento e a colaboração dos trabalhadores em função da empresa, sejam eles empregados ou seus administradores – estes também trabalhadores - invariavelmente, a fim de recompensar a sua dedicação, mediante a repartição dos resultados atingidos pela empresa;

- A própria Constituição Federal, em seu art. 7º, coíbe a diferenciação defendida pela Fiscalização e assegura, expressamente, a igualdade de direitos entre os trabalhadores, o que equivale a dizer, no caso, entre empregados e administradores não empregados;

- É fato que administradores não empregados concorrem igualmente com os empregados à geração dos lucros ou resultados, cumprindo toda sorte de metas e regras, para então fazer jus à participação nos lucros, sendo descabido excluí-los seja do direito à sua percepção, seja da regra imunizante a si aplicável;

- Admitir o contrário implica dizer que os administradores e/ou diretores não empregados não trabalham de maneira a contribuir com o ganho de produtividade da empresa;

- Resta claro que a Autoridade Fiscal ao pretender incidir a exação previdenciária sobre a PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados – verbas legalmente excluídas

de tal incidência –, acaba por subverter o ordenamento jurídico, em especial sua matriz constitucional, o que não se pode admitir, razão pela qual não pode prosperar a presente autuação.

Os autos foram remetidos a PGFN em 04/08/2021 (despacho de encaminhamento de e-fl. 991), tendo a Fazenda Nacional oferecido as contrarrazões de e-fls. 998 a 1.018, em 16/08/2021 (despacho de encaminhamento de e-fl. 1.019).

Em sede de contrarrazões a Fazenda alegou:

Conhecimento

- O recurso especial do Contribuinte não merece ser conhecido, pois a recorrente pretende ver reapreciadas provas, o que encontra óbice na aplicação analógica da Súmula 07/STJ, segundo a qual *“a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”*;

- Com efeito, o julgamento do mérito do presente recurso especial depende da verificação e análise dos fatos e documentos juntados aos autos;

- Ocorre que o recurso especial é um apelo de fundamentação vinculada, não podendo a Câmara Superior apreciar e reanalisar fatos e provas.

Mérito

- A Lei 10.101, de 2000 cuida da participação nos lucros ou resultados de empregados e não se aplica aos contribuintes individuais;

- Os valores pagos pela empresa aos seus administradores (não empregados) a título de participação em lucros e/ou resultados (segurados contribuintes individuais), constituem-se em parcela integrante do salário-de-contribuição, portanto, são bases de cálculo para as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos da Legislação Previdenciária, Lei 8.212, de 1991, art. 28, inciso III, c/c Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, art. 214, inciso III”;

- Como bem observou o acórdão recorrido, a empresa está obrigada ao pagamento da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais com base na remuneração destes;

- Não sendo estes empregados, sua relação com a empresa não está regida pela legislação trabalhista, assim, o conceito de remuneração para os contribuintes individuais não está adstrito ao conteúdo da CLT por força do art. 110 do CTN, como no caso dos empregados;

- A lei, portanto, no caso de administradores, gerentes e seus assessores inclui na remuneração todo e qualquer benefício ou vantagem concedido pela empresa;

- Especificamente quanto à Participação nos Lucros ou Resultados, a Lei 10.10, de 2000, só é aplicável no caso dos empregados, conforme podemos extrair do caput do seu art. 2º;

- Assim, no caso dos contribuintes individuais (administradores sem vínculo de emprego) remanescemos sem lei regulamentadora, uma vez que o STF já reconheceu que a imunidade do art. 7º, inciso XI necessita de lei regulamentadora, nesse sentido, as verbas pagas a título de participação nos lucros a administradores mantêm sua natureza remuneratória de gratificação ajustada paga com habitualidade e que, portanto, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária;

- Seguindo esse entendimento pode ser citado Acórdão do CARF n.º 2401-00.182;

- Se o texto constitucional não especifica quais tipos de trabalhadores seriam beneficiados pela imunidade, por seu turno, a regulamentação do benefício fiscal no art. 2º da Lei 10.101 é explícita ao referir-se a empregados da empresa, e não a todos os tipos de prestadores de serviço;

- A doutrina trabalhista sustenta o entendimento de que os diretores das sociedades anônimas não podem ser considerados empregados, pois estão investidos de mandato, como pessoas físicas representantes da pessoa jurídica, e não podem ser, de forma simultânea, empregados e empregadores;

- Tem-se certo que os diretores não são apenas mandatários, mas sim órgãos da própria sociedade, indispensáveis à gestão e à existência da empresa, sendo inaceitável que eles sejam considerados empregados;

- A par da discussão em torno da caracterização dos diretores como mandatários ou como órgãos da sociedade, é fato que as situações de gestão do negócio e de subordinação jurídica são contraditórias e excludentes, conduzindo ao raciocínio de que não há relação de emprego para tais diretores;

- Portanto, com base nessa vertente, os diretores de S/A não podem ser considerados empregados, pois o vínculo é de natureza estatutária e não submetido às normas trabalhistas;

- Os diretores de sociedade anônima, em tese, não estão subordinados a qualquer chefe ou empregador imediato, mas apenas vinculados ao Conselho de Administração ou à Assembleia Geral;

- Como já dito, eles são considerados órgãos da administração da sociedade e não seus empregados, não estando sob o poder diretivo do empregador;

- Nesse contexto, as relações havidas entre os diretores e o Conselho de Administração nas sociedades anônimas são regidas pelas determinações contidas na Lei nº 6.404, de 1976 e no próprio estatuto social, não restando caracterizada a subordinação jurídica na acepção trabalhista e, por corolário, a relação de emprego;

- Esse entendimento encontra-se respaldado pelo Enunciado nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho;

- A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho reforça o entendimento exposto, ao não considerar diretor de S/A como empregado, como se vê das decisões RR - 62815-2002-900-02-00, Recurso de Revista, Turma 05, Relator Ministro Rider Nogueira de Brito e RR 532377/1999, TRT 14, Recurso de Revista, Turma 04;

- Diante da finalidade da lei, não faz sentido atribuir aos valores recebidos pelos diretores a natureza jurídica de PLR, pois, para esses diretores, os efeitos instituídos pela legislação (desvinculação dessas quantias da base de cálculo das verbas trabalhistas e previdenciárias) não ocorreriam, por absoluta falta de objeto;

- As normas constitucionais tratando da participação nos lucros visam conferir proteção ao trabalhador subordinado, àquele que ostenta algum vínculo de emprego, no que não se enquadra a figura do diretor não empregado, que, portanto, não faz jus a PLR;

- Ademais, os dispositivos que regulamentam a Lei nº 10.101 esclarecem que essa norma veio para disciplinar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho;

- Isso somente vem reforçar o entendimento de que a participação nos lucros e resultados (PLR) de uma empresa é distribuída aos seus empregados, e não a diretores não empregados, pois eles nem sequer possuem qualquer relação empregatícia com a empresa e nem mesmo possuem sindicato representativo da sua categoria para poder negociar os termos dessa PLR;

- Como já mencionado anteriormente, os diretores de sociedades anônimas possuem vínculo estatutário, e não trabalhista, devendo ser regido pelas diretrizes constantes da Lei nº 6.404, de 1976 e do Estatuto da Empresa;

- Da leitura do art. 152, caput, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.404, de 1976, está claro que, além da remuneração, o chamado pró-labore, pode a companhia atribuir aos administradores participação nos lucros, porém condicionada a determinadas exigências, quais sejam: a) fixação, no estatuto, de dividendo mínimo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido; b) efetiva atribuição aos acionistas do dividendo obrigatório e c) limitação de tal participação, que não pode ultrapassar a remuneração anual dos administradores, nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite menor;

- Convém ressaltar que, ainda que se considerasse possível, em tese, que diretores não empregados de sociedades anônimas recebessem PLR, no caso dos autos, a recorrente não comprovou o preenchimento dos requisitos da Lei nº 10.101 de 2000;

- Diante de tal contexto, tem-se que os valores pagos não podem ter sua natureza de verba remuneratória afastada, devendo haver a incidência da contribuição previdenciária;

- O CARF tem consistentemente se manifestado no sentido ora defendido, de modo a reafirmar a natureza remuneratória da participação estatutária e a necessidade de sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdência a cargo da empresa incidente sobre a remuneração

paga a contribuintes individuais (ver Acórdão 2302-01.283; 2302-01.438; 2401-003.138 e 9202-003.196).

O processo foi a julgamento por essa 2.ª Turma da CSRF que decidiu pela realização de diligência, de modo que fosse complementado o despacho de admissibilidade do recurso especial do contribuinte para apreciação da matéria **“ausência de análise fiscal acerca do enquadramento na Lei nº 6.404/76 dos pagamentos de PLR autuados”**.

No despacho de 09/11/2022 (e-fls. 1.033 a 1.037) foi negado seguimento para essa matéria, cientificando-se o sujeito passivo de seu teor, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de e-fl. 1.041, que não se manifestou sobre o despacho em tela.

Vierem os autos novamente a julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

Conhecimento

Os recursos especiais foram apresentados tempestivamente, tendo sido oferecidas pelas partes contrarrazões também tempestivas. Cabe, assim, verificar se os apelos atendem aos demais requisitos de admissibilidade.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso especial do Procurador teve seguimento para rediscussão das matérias:

a) incidência de contribuições sobre a indenização adicional paga na rescisão do contrato de trabalho; e

b) incidência de contribuições sobre a bolsa de estudo de ensino superior.

Esse apelo teve admitido o seu seguimento no juízo de admissibilidade prévio, todavia, o Contribuinte se insurge contra tal entendimento, alegando que:

- Não houve o necessário cotejo analítico entre recorrido e paradigmas, conforme exige o § 8.º do art. 67 do RICARF;

- Acerca da matéria “incidência de contribuições sobre bolsa de estudo de ensino superior”, estando o aresto recorrido alinhado com a Súmula CARF 149, não deve ter seguimento a discussão quanto a esse ponto; e

- Também para essa matéria, os paradigmas indicados contrariam a referida súmula, não sendo hábeis a comprovar a divergência.

Vejamos se é cabível o conhecimento do especial.

Inicialmente cabe verificar se foi cumprida a norma do o § 8.º do art. 67 do RICARF, assim redigida:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput **deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.** (destaquei)

Importa frisar, que este mesmo regramento foi mantido no RICARF ora vigente, aprovado pela portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 8º A divergência prevista no caput **deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.**

Compulsando o apelo da Fazenda, nota-se que ali houve o cotejo necessário à demonstração dos dissídios, mediante apresentação de trecho do recorrido e das ementas e de excertos dos votos condutores dos paradigmas. Confira-se:

II. A – DA DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL EM RELAÇÃO À INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE “INDENIZAÇÃO ADICIONAL CCT” PAGA POR OCASIÃO DA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO

• Relato do entendimento adotado pelo acórdão recorrido

Na hipótese, o acórdão recorrido firmou o seguinte entendimento, *verbis*:

(...)

• Da demonstração da divergência

A decisão recorrida diverge de acórdãos cujas ementas seguem abaixo integralmente transcritas, *verbis*:

(,,)

A divergência é evidente pela simples transcrição das ementas dos acórdãos recorridos. Nada obstante, transcreve-se trechos dos paradigmas para extirpar qualquer dúvida quanto à sua caracterização. *In verbis*:

(...)

Como visto pelos trechos acima transcritos, tanto o acórdão recorrido como os acórdãos paradigmas trataram de situações fáticas e jurídicas semelhantes, qual seja, a (não) incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a título de “indenização” por ocasião da rescisão do contrato de trabalho.

O acórdão recorrido afastou a exigência tributária, por entender que se tratava de ganho eventual. Desse modo, não teria natureza remuneratória e estaria enquadrado na hipótese prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei n. 8.212/91.

Os paradigmas encamparam entendimento contrário.

Os precedentes concluíram que incide contribuições previdenciárias no caso, seja porque não se tratam de verbas indenizatórias, mas remuneratórias; seja porque não se traduzem como ganho eventual; seja porque se trata de verbas pagas por mera liberalidade do empregador; seja porque não estão inseridas em nenhuma das hipóteses previstas em lei de não incidência de contribuições previdenciárias; seja ainda porque não foram pagas de forma desvinculada do salário.

Desse modo, patente a comprovação da divergência jurisprudencial em relação ao disposto no artigo 22, inciso I; artigo 28, inciso I, e parágrafo 9º (em especial, alínea “e”, item 7), todos da Lei n. 8.212/91; art. 214 do Decreto nº 3.048/1999 – RPS; art. 457 da CLT; artigo 111 do CTN.

Assim, comprovada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmas em anexo, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no artigo 67 do Regimento Interno.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

(...)

II. B – DA DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL EM RELAÇÃO À INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE BOLSA DE ESTUDO DE ENSINO SUPERIOR

• Relato do entendimento adotado pelo acórdão recorrido

Na hipótese, o acórdão recorrido firmou o seguinte entendimento, *verbis*:

(...)

• Da demonstração da divergência

A decisão recorrida diverge de acórdãos cujas ementas seguem abaixo integralmente transcritas, *verbis*:

(...)

A divergência é evidente pela simples transcrição das ementas dos acórdãos recorridos. Nada obstante, transcreve-se trechos dos votos dos julgados paradigmas para extirpar qualquer dúvida quanto à sua caracterização. *In verbis*:

(...)

Logo, diante do confronto dos julgados, conclui-se que, diante de casos análogos, os acórdãos paradigmas adotaram entendimento divergente da decisão guerreada.

O acórdão recorrido entendeu que as contribuições previdenciárias não incidem sobre as bolsas de estudo de ensino superior concedidas.

Contudo, discutindo casos com o mesmo perfil, os acórdãos paradigmas, analisando a mesma legislação de regência – Lei nº 8.212/91, em particular o art. 28, § 9º, alínea “t” – concluíram de maneira inteiramente diversa. Entenderam os paradigmas que a verba paga a título de bolsa de estudo em cursos de nível superior possuem natureza remuneratória e como tal sujeitam-se à incidência de contribuições previdenciárias.

Concluíram, em breve suma, que deve ser incluído, como salário de contribuição, o benefício proveniente do curso de nível superior, por não consistir em educação básica, nem curso de qualificação profissional como prevê a lei. Assim, merece consideração o disposto no art. 111, inciso I, do CTN, no sentido de aplicar interpretação literal ao caso.

Pois bem, diante da citação de recortes do aresto combatido e dos paradigmas, bem como toda a argumentação apresentada para demonstrar a divergência, verifica-se que não procede a alegação da Contribuinte de falta de cotejo entre as decisões.

Acerca da aplicação da Súmula CARF 149 pelo acórdão recorrido, fato que impediria o seguimento do apelo quanto à **incidência de contribuições sobre a bolsa de estudo de ensino superior**, vale a pena trazer o trecho do recorrido tratando dessa matéria:

Pois bem. A controvérsia jurídica deste capítulo reside no fato da alínea “t” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação, na época dos fatos, dada pela Lei n.º 9.711, de 1998, portar enunciado prescriptivo consignando que não integra o salário-de-contribuição, exclusivamente, o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

Deste modo, a fiscalização e o juízo a quo entenderam que o custeio de cursos de nível superior (graduação) não poderia gozar da regra isentiva, uma vez que não são considerados educação básica, bem como não se enquadrariam como “cursos de capacitação e qualificação profissionais”.

A despeito do entendimento externado pela decisão objurgada, que na mesma assentada apreciou em conjunto estes autos e o Processo Administrativo (PA) n.º

16682.721071/2011-19, compreendo que os gastos relativos a educação superior (graduação) não integram o salário de contribuição, na forma da alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998.

De igual modo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em recentes julgamentos, compreendeu que os valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós graduação) podem ser considerados como "curso de capacitação e qualificação profissional" enquadrando-se na hipótese de não incidência, veja-se:

(...)

Demais disto, a fiscalização em nenhum momento alega que os valores dos reembolsos possam ter substituído parcela salarial ou que o benefício não estivesse ao dispor de todos os empregados do sujeito passivo ou que não fossem específicos para a área de atuação profissional do empregado dentro do escopo empresarial da empresa. A fiscalização, também, não especifica qual seria a "faculdade" (graduação) destes empregados e o motivo pelo qual não a considera para o contexto de aprimoramento profissional. Outrossim, não esclarece se, eventualmente, não seriam especializações, já que só fala em reembolso faculdade, porém nas chamadas "faculdades", também, observamos, hodiernamente, o desempenho de cursos de pós-graduação. Por último, não verifico nos autos que a fiscalização tenha emitido termo de "intimação fiscal" questionando tais informações, a fim de bem lançar e materializar a constituição do crédito (e-fls. 247/252 e 255/265).

Noutro giro, **tenho para mim que o curso de nível superior (graduação) serve de aprimoramento e qualificação profissional para quaisquer funcionários, dando capacitação aprimorada para melhor desempenho de atribuições, enquadrando-se como curso de capacitação e qualificação profissional, especialmente no contexto da alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação, na época dos fatos (competência 01/2007 a 12/2008), dada pela Lei n.º 9.711, de 1998.** (destaquei)

Conforme se vê do texto transcrito não há no recorrido qualquer menção à Súmula CARF n.º 149 e, nem poderia, posto que esta somente foi aprovada pela Segunda Turma da CSRF em 03/09/2019.

Súmula CARF nº 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Acórdãos Precedentes:

9202-007.436, 9202-006.578, 9202-005.972, 2402-006.286, 2402-004.167, 2301-004.391 e 2301-004.005.

Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020

Todavia, nos termos do § 3.º do art. 118 do RICARF aprovado pela portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, independentemente do momento em que a Súmula do CARF tenha sido editada, caso a decisão recorrida esteja em alinhamento com o entendimento expresso em Súmula, descabe o seguimento do recurso especial. Confira-se:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, **ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.**

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

c) Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

O voto do Relator deixa claro que a fundamentação do Fisco para tributar a parcela decorreu exclusivamente de os pagamentos terem sido efetuados a título de educação superior, portanto, o afastamento da tributação pelo colegiado recorrido está em total alinhamento com a Súmula CARF n.º 149, donde não há espaço para seguimento do apelo quanto à matéria - **incidência de contribuições sobre a indenização adicional paga na rescisão do contrato de trabalho.**

No tocante à matéria **incidência de contribuições sobre a indenização adicional paga na rescisão do contrato de trabalho**, a recorrente transcreveu o seguinte excerto do aresto hostilizado:

O relatório fiscal registra que, na competência 03/2008, a empresa efetuou pagamento de R\$ 833,86 (oitocentos e trinta e três reais e oitenta e seis centavos) à determinada segurada empregada, a título de "Indenização Adicional", conforme previsto na cláusula 36 da Convenção Coletiva de Trabalho 2008.

Esta disciplina que o empregado demitido no período compreendido entre janeiro e junho de 2008, por iniciativa do empregador e sem justa causa, fazia jus ao recebimento da dita "indenização adicional".

A defesa sustenta a (i) im procedência da autuação sobre valor pago a título de indenização por conta de rescisão contratual e a (ii) título de indenização, sem corresponderem a serviços efetivamente prestados.

Pois bem. Respeitosamente, entendo que o referido pagamento, ainda que realizado a título de "indenização" (indenização "adicional"), não tem essa específica natureza jurídica, especialmente por ser fruto de estipulação em negociação coletiva formada por livre liberalidade nº contexto das mútuas concessões. O art. 123 do CTN é expresso ao afirmar que: "as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes." De toda sorte, verifico a im procedência da autuação sobre tal rubrica.

Isto porque, o pagamento da chamada "Indenização Adicional", que tem por base "a dispensa de empregado por iniciativa do empregador e sem justa causa" em razão de negociação coletiva ao ser pago uma única vez, por ocasião da rescisão, sobreleva a natureza de "ganho eventual", não sendo razoável considerar o referido pagamento como remuneração.

Aliás, não creio que restem dúvidas de que o referido valor e o motivo de seu pagamento não correspondem a serviços prestados, nem em tempo à disposição do empregador, não tendo qualquer natureza contraprestativa, de modo a não corresponder a salário. Sua natureza jurídica é bem peculiar, face a liberalidade, de qualquer sorte mais se aproxima de uma multa (não indenizatória) podendo ser tido como um ganho eventual pelo ponto de vista do empregado, daí não integrar o salário-de-contribuição.

Por conseguinte, deve-se afastar o conceito de salário-de-contribuição da referida rubrica, ex vi do art. 28, § 9.º, alínea "e", item "7" (ganho eventual).

Foram colacionados para servir como paradigmas os Acórdãos 9202-006.448 e 2402-005.391, os quais constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do especial não haviam sido reformados.

Paradigma 1 - acórdão 9202-006.448

Da parte da ementa transcrita no especial, interessa-nos o seguinte recorte:

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Importâncias pagas, previstas em acordo coletivo de trabalho, correspondentes aos meses que antecedem à aquisição do período aquisitivo do direito à aposentadoria, independentemente da prestação de serviço pelo empregado, em virtude da demissão por interesse do empregador, ainda que seja eventual,

devem ser incluídas no salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, por falta de expressa previsão legal.

Do relatório e do voto do paradigma foram transcritos:

Relatório Ratificação do recurso especial da Fazenda e razões adicionais Cientificada do acórdão de embargos nº 2301004.740 em 05/07/2016, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em 05/08/2016, ratificou o recurso especial de efls. 1678 a 1690 e apresentou razões adicionais em face desse acórdão, às efls. 1841 a 1850.

As razões adicionais decorrem da inclusão da rubrica 165 que trata de indenização paga em face de rescisão contratual no dispositivo do acórdão embargado, nº 2301-003.209, concedendo provimento ao recurso voluntário também nesse ponto.

Aduz o acórdão paradigma nº 206-00.065, ao tratar da mesma questão jurídica, que há a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas por liberalidade a título de indenização em rescisão contratual, tendo essas nítido caráter remuneratório e não incluídas nas hipóteses legais de isenção previstas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, sendo ainda decorrentes do vínculo laboral entre os empregados e empregador; por tais razões deveriam integrar o salário de contribuição. Com esse entendimento, claramente se estabeleceria a divergência com o recorrido, que afastara a exigência das contribuições sociais para o mesmo caso.

Por fim, requer a Procuradora que seja conhecido e provido o seu recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, no ponto impugnado, restabelecendo-se a rubrica 165 no lançamento, bem como o cálculo da multa na forma em que lançada, reiterando os termos do recurso interposto às fls. 1678/1690.

Voto

O acórdão a quo, por sua vez, revela o entendimento de que as indenizações pagas por liberalidade do empregador, no momento da rescisão contratual, não tem natureza de gratificação ajustada, ainda que tal pagamento decorra da relação contratual trabalhista estabelecida, em sintonia com jurisprudência do TST. Além disso, a rubrica em questão também não apresenta características de ganho habitual sob a forma de utilidades ou adiantamento decorrente de reajuste salarial. Com isso, ficaria afastada a hipótese de incidência do inc. I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Ainda que se entendesse possível albergar a rubrica 165 na hipótese de incidência citada, estaria ela isenta por se enquadrar no item 7 da alínea e) do § 9º do mesmo artigo, por se tratar de importância recebida a título de ganho eventual, com a interpretação desse termo guiada pelo art. 3º da CLT, no sentido oposto ao de habitual ou contínuo.

(...)De outra banda, tanto a Procuradoria da Fazenda como a contribuinte também discutem se as verbas da mesma rubrica estariam ou não incluídas na

isenção prevista no item 7 da alínea e) do § 9º da Lei nº 8.212/1991. A contribuinte afirma que sim, pois a referida indenização seria um ganho eventual, enquanto a Procuradora, com fulcro no art. 214 do Decreto nº 3.048/ de 06/05/1999 RPS, afirma que tais ganhos devam ser previstos em lei, o que inócorre no caso concreto.

Em resumo há dois pontos opostos a sustentar a divergência: a) indenização ser ou não matéria tributável e b) a eventualidade dos ganhos tem de decorrer ou não de lei.

Me alinho com o entendimento expresso no acórdão paradigma de nº 206-00.065, então vejamos:

a) a classificação da verba como indenização não impediria sua tributação Conforme expresso no paradigma, entendo haver suficiente autonomia do Direito Previdenciário em face do Direito Trabalhista para que se possa considerar tributável um pagamento de verba prevista como indenizatória, em face de sua origem e vinculação única e exclusiva com a relação contratual trabalhista e deste pagamento advir vantagem econômica ao empregado. Nesse sentido, tomo emprestado o argumento da relatora do paradigma quando afirma, à efl. 1855:

O fato de o pagamento das verbas em discussão estar previsto nos Acordos Coletivos de Trabalho não altera sua natureza. Os efeitos indenizatórios pactuados em acordos coletivos somente repercutem na esfera da relação de emprego, não atingindo terceiros estranhos à relação laboral, entre os quais, a Previdência Social. Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editora Juruá, p 55 e" 56):

"Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização."

Assim, os acordos coletivos não têm a força de alterar disposições legais, em especial, as inseridas na Lei nº 8.212/91.

Por essa razão, a discutida indenização se incluiria no campo de incidência da contribuição social.

b) eventualidade dos ganhos sem estipulação legal Mesmo sem se referir ao Decreto nº 3.048/1999, a relatora do paradigma afirma que as verbas em discussão não estariam incluídas nas hipóteses de isenção, pois é necessário que haja uma lei que desvincule expressamente os ganhos habituais. Como bem lembrou a Procuradora em seu recurso especial, o § 9 do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 há que ser interpretado de forma literal, por tratar de isenção, o que reduz a base de incidência do tributo.

Assim, interprete-se o ganho eventual como aquele que é incerto, fortuito, imprevisível, ou simplesmente como aquele não ocorre de forma habitual ou repetida (posicionamento do acórdão recorrido), de qualquer sorte lhe faltaria ser definido por força de lei e por isso não poderia ser afastado da tributação pela contribuição previdenciária.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a tributação da rubrica 165, nos moldes do auto de infração.

Pela análise dos trechos transcritos, verifica-se que há similitude entre os acórdãos em confronto, posto que ambos tratam da tributação de verba paga na rescisão do contrato de trabalho por força de norma coletiva de trabalho.

Enquanto o acórdão vergastado afastou a exigência tributária, por entender que se tratava de ganho eventual e, assim, não teria natureza remuneratória e estaria enquadrado na hipótese prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei n. 8.212/91, o paradigma vazou o entendimento de que incide contribuições previdenciárias no caso.

De se concluir que o paradigma 1 é hábil a comprovar o dissídio almejado.

Paradigma 2 - acórdão 2402-005.391

Eis a parte da ementa que trata da matéria sob enfoque:

GRATIFICAÇÃO ESPECIAL.

Por se tratar de gratificação ajustada, incide contribuições sobre a verba paga aos trabalhadores na rescisão de contrato de trabalho sem justa causa.

Pela simples leitura da ementa já é possível concluir que o entendimento do segundo paradigma é também contrário àquele expresso no recorrido, razão pela qual conheço também da matéria em relação a este paradigma.

Ante ao exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria incidência de contribuições sobre a indenização adicional paga na rescisão do contrato de trabalho.

Recurso Especial do Contribuinte

Passa-se à análise do conhecimento do recurso especial manejado pelo Contribuinte, o qual, no juízo prévio de admissibilidade, obteve seguimento para rediscussão da **não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR paga aos administradores e/ou diretores não empregados.**

Nas contrarrazões, a Fazenda Nacional inicialmente pugna pelo não conhecimento do apelo, sob o argumento de que, o Recorrente pretende ver reapreciadas provas, o que encontra óbice na aplicação analógica da Súmula 07/STJ.

Para demonstrar a divergência, foram trazidos os Acórdãos 2403-002.158 e 2403-002.336, os quais constam do sítio do CARF na Internet, não havendo registro de que tenham sido modificados até a data da interposição do especial.

Recorrido

Segundo, entendo que a lei específica mencionada na Constituição e na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados.

(...)Neste diapasão, inclusive por se cuidar de julgamento sob a sistemática de repercussão geral, tenho que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, é a Lei n.º 10.101 e na eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos "empresa" x "empregados".

(...)Logo, se o diretor estatutário representa a empresa, é uma longa manus da atuação da pessoa jurídica, então não pode tomar parte na qualidade de empregado para fins de receber PLR na forma da Lei n.º 10.101, por conseguinte agiu corretamente o fiscal.

Paradigma 1 – Acórdão 2403-002158

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECADÊNCIA ARTS. 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 INCONSTITUCIONALIDADE STF SÚMULA VINCULANTE.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional. Nos termos do art. 103A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Decadência com base no art. 150, § 4º do CTN por se tratar de diferenças de recolhimento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.

Os pagamentos de verbas à título de PLR que cumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 não devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

Voto:

I - PLR específico para administradores Discordo da decisão de primeira instância com relação ao fato de que o pagamento da PLR não pode alcançar os executivos da recorrente. A caracterização das verbas pagas pelo empregador aos

trabalhadores como distribuição de lucros, nos termos da Lei 10.101/2000, depende da desvinculação da remuneração e da ausência de habitualidade.

Nem a Lei supra mencionada nem o art. 28, § 9º da Lei 8212/91 fazem ressalva de que somente os segurados empregados podem ser beneficiados com o pagamento de PLR.

CONCEITO DE TRABALHADOR Segundo José Augusto Rodrigues Pinto, trabalhador é “Aquele que emprega sua energia pessoal, em proveito próprio ou alheio, visando a um resultado determinado, econômico ou não.”(...)Como se pode observar, todos os diplomas legais que regulam a matéria, garantem aos trabalhadores o direito à participação nos lucros das empresas. Em nenhum momento há a definição de que trabalhadores são exclusivamente segurados empregados.

Logo, analisando o conceito de trabalhador com as respectivas normas legais, não se pode afirmar que diretores, gerentes e executivos não sejam considerados como tal. (destaques da Recorrente)

Paradigma 2 – Acórdão 2403-002.336

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 04/04/2004 a 30/04/2006 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS Os pagamentos de verbas à título de PLR que cumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 não devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias

Voto:

PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA – PLR para diretores Discordo da decisão de primeira instância com relação ao fato de que o pagamento da PLR não pode alcançar os executivos da recorrente. A caracterização das verbas pagas pelo empregador aos trabalhadores como distribuição de lucros, nos termos da Lei 10.101/2000, depende da desvinculação da remuneração e da ausência de habitualidade.

Nem a Lei supra mencionada nem o art. 28, § 9º da Lei 8212/91 fazem ressalva de que somente os segurados empregados podem ser beneficiados com o pagamento de PLR.

Segundo José Augusto Rodrigues Pinto, trabalhador é “Aquele que emprega sua energia pessoal, em proveito próprio ou alheio, visando a um resultado determinado, econômico ou não.”(...)Como se pode observar, todos os diplomas legais que regulam a matéria, garantem aos trabalhadores o direito à participação nos lucros das empresas. Em nenhum momento há a definição de que trabalhadores são exclusivamente segurados empregados.

Logo, analisando o conceito de trabalhador com as respectivas normas legais, não se pode afirmar que diretores, gerentes e executivos não sejam considerados como tal.

Do exame dos acórdãos confrontados, constata-se que as situações são análogas e referem-se a lançamentos decorrentes do pagamento de valores a título de PLR a diretores não empregados. Contudo, o aresto fustigado conclui pela incidência de contribuições sociais em relação a tal verba e, diversamente disso, os paradigmas foram no sentido de que a participação no lucro atribuída aos administradores não empregados estaria fora do campo de incidência do tributo.

Contudo, em que pese ter sido demonstrada a divergência jurisprudencial quanto às matérias admitidas, entendo que o recurso não merece ser conhecido. Isso porque a partir de 27/06/2024 passou a vigor a Súmula CARF nº 195, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 195

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919.

Quanto ao conhecimento de recurso especial, o RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, dispõe o seguinte:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

c) Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

O acórdão recorrido encontra-se em consonância com o disposto na Súmula CARF nº 195, e diante do disposto no art. 118, §3º, do RICARF, não cabe Recurso Especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Do acima exposto, não conheço do Recurso Especial do contribuinte.

Mérito

Passa-se, então, ao mérito do recurso da Fazenda Nacional, que se restringe à matéria **incidência de contribuições sobre a indenização adicional paga na rescisão do contrato de trabalho.**

Na acusação fiscal consta a seguinte descrição do fato gerador:

Do Levantamento IN1 - Indenização Adicional:

2.21- A auditoria-fiscal constatou que, na competência 03/2008, a empresa efetuou pagamento de R\$ 833,86 (oitocentos e trinta e três reais e oitenta e seis centavos) à segurada empregada Regina Célia Cunha (Analista Jurídico JR - CPF nº 047.907.037-70), a título-Adicional - rubrica 0506, conforme previsto na cláusula 36 da Convenção Coletiva de Trabalho - 2008.

2.22- Conforme estabelecido na referida convenção, o empregado demitido no período compreendido entre janeiro e junho de 2008, por iniciativa do empregador e sem justa causa faria jus ao recebimento desta indenização adicional.

2.23- Ocorre que a indenização adicional estipulada pelas convenções coletivas não está abrangida no rol de exclusões da base de cálculo de contribuições previdenciárias, uma vez que não está prevista no art. 28, parágrafo 9º da Lei nº 8.212/91.

2.24- O Decreto nº 3.048/99, em seu art. 214, parágrafo 9.º, V, alínea "m" dispõe que outras indenizações possam vir a ser excluídas do campo da incidência das contribuições previdenciárias, "desde que expressamente previstas em lei", o que definitivamente não é o caso.

2.25- O lançamento referente a este Levantamento encontra-se discriminado (estabelecimento, competência, base de cálculo, rubricas, alíquotas, etc) no relatório Discriminativo do Débito - DD, em anexo.

2.26- Tendo em vista que o valor das contribuições sociais lançadas no presente crédito não foi declarado em GFIP, ficou caracterizada a omissão de informações a RFB, com infração da norma imperativa, inscrita no artigo 32, IV da Lei 8.212/91.

Na decisão recorrida, essa rubrica foi excluída do lançamento pelo fato de se considerar a indenização paga na rescisão como ganho eventual, bem como pela compreensão de que não se trata de rendimento decorrente do trabalho, posto que pago quando já teria havido a cessação do contrato laboral.

Esse entendimento não deve prevalecer.

É que é inegável que o valor da “indenização adicional” representa um prêmio pelo tempo que o trabalhador manteve o seu vínculo com o empregador, não havendo dúvida que só existe em razão da prestação do serviço.

A rigor não se trata de indenização, posto que esta decorre de reparação pelo padrão de um dano causado ao empregado ou de ressarcimento de despesa efetuada pelo trabalhador para execução de um trabalho para a empresa.

De outra banda, não há como se enquadrar tal parcela como eventual, haja vista que o fato de constar em norma coletiva de trabalho retira a sua natureza de fato não previsto, que caracteriza algo como eventual.

Observe-se que o precedente citado na decisão recorrida, qual seja o Acórdão 2301-005.785, foi reformado nessa CSRF, conforme Acórdão 9202-010.019, de 26/10/2021, cuja ementa encontra-se assim redigida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 **INDENIZAÇÃO ESPECIAL PAGA QUANDO DA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PREVISÃO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.**

Pagamento feito a título de “**indenização especial**”, quando da rescisão do contrato de trabalho, a empregados com certo tempo de vínculo empregatício, **conforme previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, não pode ser considerado como ganho eventual, constituindo-se em verba pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição social previdenciária.** (destaquei)

O voto condutor desse acórdão, da lavra do ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, merece ser aqui usado como fundamento do presente voto:

Quanto ao mérito, cuida-se de da incidência (ou não) de contribuição previdenciária sobre verba paga, quando da demissão de empregado, a título de indenização especial, segundo descreve o Relatório Fiscal, a saber:

INDENIZAÇÃO ESPECIAL – FL3 e Z2 refere-se a remuneração creditada aos empregados em folha de pagamento – rubrica 72 – Indenização Especial . A empresa não considerou esta remuneração na base de cálculo previdenciária, tendo informado que a mesma refere-se à Indenização Especial prevista em Acordo Coletivo Sindical, o qual estabelece que, em caso de dispensa sem justa causa de empregados com tempo de serviço igual ou superior a 4 (quatro) anos será paga tal indenização no valor do último salário nominal, com exceção dos empregados admitidos após 01/01/2002.

Entendeu o recorrido que data a natureza eventual dessa verba ela não poderia ser considerada prestação salarial. Confira-se trecho do voto condutor do julgado:

De acordo com os elementos presentes nos autos, o pagamento da chamada Indenização Especial é motivada pelo evento rescisão do contrato de trabalho, e tem previsão em Acordo Coletivo de Trabalho. A circunstância de ser pago uma única vez por ocasião da rescisão, sobreleva a natureza de ganho eventual, não se mostrando razoável considerar tal pagamento como prestação salarial (remuneração).

8.2. Neste aspecto, há de se atribuir razão ao Recorrente quanto a excluir os valores do conceito de salário-de-contribuição, uma vez que se antevê a previsão legal no próprio artigo 28 da Lei nº 8.212/1991:

Divirjo desse entendimento. O conceito de salário de contribuição é amplo e não se confunde com o conceito restrito de salário. Vejamos o que diz a respeito a Lei nº 8.212, de 1.991:

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;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

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

Como se vê, do inciso I, do dispositivo, o conceito de salário-de-contribuição é abrangente, compreendendo a totalidade dos rendimentos pagos ou creditados “a qualquer título”, ainda que apenas pelo “tempo à disposição do empregador ou tomador de serviço”, paga nos termos da lei ou de “acordo ou convenção coletiva”. Por outro lado, o § 9º 7, excepciona apenas os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário. Daí meu ponto de divergência com o recorrido. Eventual não é aquilo que é raro, pago uma única vez, mas aquilo que é imprevisível, fortuito. Ora, no caso o pagamento estava previsto na Convenção Coletiva de Trabalho, portanto, não era eventual. Também não se pode dizer que a verba estivesse desvinculada do salário, pois, segundo a própria Convenção, deveria corresponder a um salário. Por fim, registre-se que o pagamento se da em razão do trabalho, aliás, segundo a Convenção, vinculada ao tempo

de permanência do empregado na empresa, portanto, também por esse aspecto, de verba pelo trabalho e não para o trabalho.

Sobre a arguição feita pela contribuinte em sede de Contrarrazões, de aplicação do Ato Declaratório PGFN e do Parecer PGFN nº 2114/2011, registro que os referidos atos referem-se apenas aos abono desvinculados do salário e pagos sem habitualidade, o que não é o caso.

Portanto, inaplicáveis os referidos atos.

Por tudo isso, entendo que se trata de verba de natureza remuneratória.

Em adição, colaciono o acórdão no 9202-011.678, julgado por esta turma na sessão de 12/02/25, em que o colegiado, analisando verba similar, manteve o lançamento por maioria de votos.

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do contribuinte, apenas em relação à matéria “verba indenizatória prevista em CCT”, e no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento.

Concluindo, voto por conhecer em parte do recurso especial da Fazenda Nacional, para na parte conhecida, dar-lhe provimento para manter o lançamento sobre a rubrica indenização adicional paga na rescisão do contrato de trabalho.

Conclusão

Ante ao exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria incidência de contribuições sobre a indenização adicional paga na rescisão do contrato de trabalho e, no mérito, na parte conhecida, dar-lhe provimento, e não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes