ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.721142/2012-64

CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	16682.721142/2012-64
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-004.107 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	16 de fevereiro de 2016
Matéria	Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente	PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*".

No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição "não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *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*.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA.

Dentro dos parâmetros constitucionais estabelecidos, a Lei n° 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a "remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço" (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu "salário-de-contribuição" (parágrafo único, alínea b).

REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ABRANGÊNCIA CONCEITUAL E LEGISLATIVA.

O conceito de remuneração permite à legislação abarcar rubricas como vencimento, soldo, subsídios, *pro-labore*, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que "remunere", de sorte a englobar, nos exatos limites da Lei n° 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição"), como também quaisquer outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais, ressalvadas as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei n° 8.212/91.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei n° 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, "assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho" (art. 28 da Lei n° 8.212/91), ressalvadas, igualmente, as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei n° 8.212/91.

ISENÇÃO. GANHOS EVENTUAIS.

Os ganhos eventuais podem ser em pecúnia ou em utilidades e não sofrem incidência de contribuição previdenciária. Art. 28, § 9°, *e*, item 7, da Lei n° 8.212/91.

GANHOS EVENTUAIS. CONCEITUAÇÃO.

A isenção contida no art. 28, § 9°, *e*, item 7, da Lei n° 8.212/91, não estabelece como condição que o pagamento decorra de liberalidade do empregador. Diferentemente da CLT, que estipula em seu artigo 457, parágrafo 1º, que as gratificações *ajustadas* integram o salário - e, portanto, as por liberalidade não -, a questão relativa ao ajuste prévio do pagamento não consta da legislação previdenciária - *conceituar eventualidade como decorrente do fortuito, de liberalidade ou da álea incompatível com as características da remuneração*.

ADICIONAL DE HORAS EXTRAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O caráter remuneratório do adicional de horas extras (art. 7°, XVI, da CF) é inequívoco, pois trata-se de conquista social que nada mais representa senão uma retribuição legal pelo trabalho, ou seja, de uma remuneração legal e constitucionalmente parametrizada.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos do relatório e voto. Os Conselheiros CARLOS ALEXANDRE TORTATO, LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, THEODORO VICENTE AGOSTINHO e RAYD SANTANA FERREIRA davam provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento a denominada "gratificação contingente".

(assinado digitalmente)
André Luís Márcico Lombardi – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Márcico Lombardi (Presidente), Luciana Matos Pereira Barbosa (Vice-Presidente), Carlos Alexandre

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tortato, Cleberson Alex Friess, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira, Carlos Henrique de Oliveira e Arlindo da Costa e Silva.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo os créditos tributários lançados.

CÓPIA

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 2.846 e seguintes), que bem resumem o quanto consta dos autos:

> *Trata-se no presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de Autos de Infração referentes às* ***contribuições previdenciárias*** *incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados,* ***a cargo da empresa****, destinadas ao financiamento da Seguridade Social e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (AI nº 37.327.2901),* ***as destinadas as outras entidades ou fundos*** *(AI nº 37.327.2910), no período de 01/2008 a 12/2008.*
>
> *2. No relatório fiscal de fls. 256/267 a fiscalização informou, em síntese, que:*
>
> *2.1. Apurou através da análise das folhas de pagamento e GFIP que o contribuinte não incluiu na base de cálculo das contribuições, as remunerações pagas aos segurados empregados a título de* ***"gratificação contingente", "abono gerencial" e "compensação ACT 2008"****, cujos valores também não foram informados em GFIP;*
>
> *2.2. Mediante intimação, solicitou ao contribuinte que prestasse esclarecimentos acerca da natureza dos pagamentos realizados, através das rubricas que não compuseram a base de cálculo da contribuição previdenciária, obtendo como resposta a explicação de que as referidas verbas não integrariam o salário de contribuição com base no artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91.*
>
> *2.3. Intimou o contribuinte para indicar as cláusulas do ACT onde estariam previstos os pagamentos das rubricas decorrentes do acordo, de maneira que foi possível constatar que se tratava de:*
>
> *-* ***parcelas remuneratórias referentes ao descumprimento do intervalo inter-jornada, compensado com horas-extras ou concessão de folgas****, de acordo com as cláusulas 2ª e 3ª do ACT 2007; e*
>
> *-* ***parcelas remuneratórias referentes a abonos e gratificações pagos sob a rubrica "Gratificação Contingente"*** *a quem estivesse em efetivo exercício em 31/08/2007, de acordo com a cláusula 4ª do ACT 2007, no valor correspondente a 80% da remuneração normal;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

2.4. Em relação à remuneração paga sob a rubrica ***"Abono ExGer Fun Grat", o contribuinte não justificou com base no ACT, apenas afirmou que seria parcela não incorporável ao salário****;*

2.5. ***As remunerações não se ajustam à norma do artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91, pois esta deve ser interpretada literalmente, nos termos do artigo 111, do CTN, e à luz do artigo 123 do CTN, segundo o qual as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco, como as previstas no ACT. Além disso, aquele artigo prevê, pela utilização do termo "expressamente", que somente os abonos desvinculados do salário por força de lei é que não integraria o salário de contribuição, o que também foi explicitado no artigo 214, § 9º do RPS****;*

2.6. ***Realizou a comparação das multas para aplicar a mais benéfica, considerando as alterações decorrentes da MP 449/08, de maneira que aplicou multa de ofício no percentual de 75 % na competência 12/2008 e o percentual de 24% nas demais competências****, conforme explicitado no relatório fiscal.*

3. A Impugnante apresentou a defesa, de fls. 2.774/2.806 (...)

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 2.858 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

* vício material insanável porque a recorrente apresentou todos os esclarecimentos e documentos. Não foi apontado, de forma precisa e válida, o fundamento legal das autuações;

* quanto à "gratificação contingente" (rubrica 0195), pleiteia a aplicação do Ato Declaratório PGFN n° 16/2011, não incidindo contribuição previdenciária pelo fato de se tratar de pagamento único e não habitual, decorrente de previsão expressa no Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 2007 e aditado em 2008. Trata-se de abono único e não de gratificação ajustada;

* no que tange ao "abono gerencial" (rubrica 0366), assevera que a verba foi paga pela Companhia como indenização única aos funcionários removidos de "cargos de gerência/confiança", ostentando natureza indenizatória;

* referentemente à "compensação financeira pelo ACT 2008", aduz que decorreu da redução do intervalo (inter ou intra) jornada.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Relator

Vício Material. Aduz a recorrente que há vício material insanável no lançamento porque a recorrente apresentou todos os esclarecimentos e documentos. Acrescenta que não foi apontado, de forma precisa e válida, o fundamento legal das autuações.

A argumentação da recorrente é despida de qualquer viso de lógica e juridicidade. Não bastasse a clareza do Relatório Fiscal de fls. 256 e seguintes, tanto quanto às questões fáticas como quanto às questões jurídicas envolvidas no lançamento, a própria leitura da peça recursal demonstra a incoerência dessa argumentação preliminar, pois a recorrente rebate com precisão todas as premissas fundamentais adotadas pela autoridade fiscal.

Ademais, o fato de a recorrente ter apresentado todos os documentos e de ter prestado todos os esclarecimentos não inflige qualquer pecha ao lançamento, pois os esclarecimentos e a documentação, ao que consta, foram analisados durante o procedimento fiscal.

Abonos, Ganhos Eventuais e Gratificações. Contribuições Previdenciárias. Disposições Particulares e Decorrentes e da Negociação Coletiva. Efeitos Tributários. Quanto à "gratificação contingente" (rubrica 0195), pleiteia a recorrente a aplicação do Ato Declaratório PGFN n° 16/2011, não incidindo contribuição previdenciária pelo fato de se tratar de pagamento único e não habitual, decorrente de previsão expressa no Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 2007 e aditado em 2008. Trata-se de abono único e não de gratificação ajustada.

No que tange ao "abono gerencial" (rubrica 0366), assevera que a verba foi paga pela Companhia como indenização única aos funcionários removidos de "cargos de gerência/confiança", ostentando natureza indenizatória;

E, referentemente à "compensação financeira pelo ACT 2008", aduz que decorreu da redução do intervalo (inter ou intra) jornada.

Para o enfrentamento da questão relativa à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre as referidas verbas é preciso partir dos limites de incidência das contribuições previdenciárias. Vejamos.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias está definida no art. 28 da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabelece o conceito de salário-de-contribuição e discrimina as verbas que sofrem ou não a incidência da contribuição previdenciária.

Em que pese os limites estabelecidos para a análise da inconstitucionalidade de lei no âmbito administrativo (Súmula CARF n° 2 e art. 62 do RICARF), não se pode dizer que o art. 28 tenha extrapolado os lindes normativos definidos pela Constituição Federal.

Com efeito, conforme já observamos em nossa dissertação de mestrado, "o art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*".[1] No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição "não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *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*. De tal referência extrai-se apenas o elemento da base de cálculo".[2]

Assim, pode-se concluir que, fora desses limites da base imponível do tributo - "folha de salários", "demais rendimentos" e "ganhos habituais", sendo que este último não deixa de ser "rendimento"- , "a lei não pode estabelecer a incidência, salvo mediante a instituição de nova fonte de custeio por lei complementar, conforme determinação do art. 195, § 4º, da CF". [3]

E, dentro dos mencionados parâmetros constitucionais, a Lei n° 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a "remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço" (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu "salário-de-contribuição" (parágrafo único, alínea b). Portanto, temos que adentrar na análise da lei previdenciária para definir o conceito de "remuneração" e de "salário-de-contribuição".

Entendemos que remuneração "pode ainda abarcar os conceitos de vencimento, soldo, subsídios, pró-labore, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que "remunere"[4], de sorte a englobar, nos limites da Lei n° 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição"), como também outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei n° 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, "assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho" (art. 28 da Lei n° 8.212/91). Note-se que a Lei não falou em "contraprestação" (uma prestação por outra), mas sim em "retribuição", ressoando a crítica da doutrina trabalhista quanto à definição de salário contida no art. 457 da CLT, que faz uso da expressão "contraprestação" ao invés de "retribuição". Daí Alice Monteiro de Barros afirmar que:

> *preferimos conceituar o salário como a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho. Como o contrato é sinalagmático no conjunto e não prestação por prestação, essa sua característica justifica o pagamento do salário nos casos de afastamento do empregado*

[1] *A importância da execução de ofício das contribuições previdenciárias no processo do trabalho*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito), USP, São Paulo, p. 54. Disponível em: http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-05122012-162954/pt-br.phpest. Acesso em 19/06/2014.
[2] Idem p. 57.
[3] Idem p. 68.
[4] Ibidem p. 69 e seguintes.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *por férias, descanso semanal, intervalos remunerados, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato.*
>
> *(*Curso de direito do trabalho. *7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 591)*

Assim, verifica-se que, quanto ao segurado empregado e avulso, o conceito legal estabelecido é amplo, de forma a abarcar todo e qualquer título que sirva para retribuir a prestação de serviços. Todavia, é preciso ressaltar que a base de cálculo é apurada mediante o cotejamento dos conceitos supradescritos com as regras de inclusão, exclusão e os limites descritos nos parágrafos do mesmo artigo. Todas essas regras valem também para a formação da base de cálculo da contribuição das empresas, que é a "remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço" (parágrafo único, alínea *a*, do art. 11 da Lei n° 8.212/1991, bem como art. 22, I e II, da mesma lei).

Pois bem. Dentre estas regras, está a inclusão dos "ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial" (art. 28, I; e 22, I) e a exclusão dos "ganhos eventuais" e dos "abonos expressamente desvinculados do salário" (art. 28, § 9°, *e*, item 7).

Quanto à esta última, ao menos numa interpretação gramatical (literal), o complemento "expressamente desvinculados do salário" refere-se exclusivamente aos abonos e não aos ganhos eventuais:

> *Art. 28. (...)*
>
> *(...)*
>
> *§ 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.*
>
> (destaques nossos)

Se analisarmos a função morfossintática da expressão "a título de", concluiremos que se trata de locução prepositiva, e, portanto, de classe que tem por finalidade estabelecer "certas relações" "entre duas outras palavras", tal qual as preposições (SACCONI, Luiz Antonio. *Nossa gramática: teoria.* 11ª ed. São Paulo: Atual, 1990, p. 257). No caso, estabelece-se uma relação clara e coerente entre "as importâncias" e "ganhos", a qual pode ser definida como uma relação de conformidade, pois os ganhos foram recebidos "como" ganhos eventuais, "na forma" eventual:

> *As importâncias recebidas a título de ganhos eventuais.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ocorre que a utilização da locução prepositiva "a título de" impede que também se estabeleça uma relação de conformidade entre "as importâncias" e "os abonos" (diferentemente da relação entre "as importâncias" e "os ganhos"), pois o legislador, quanto aos abonos, inseriu o artigo definido ("os"). Note-se como a frase perde coerência:

> *As importâncias recebidas a título de os abonos expressamente desvinculados do salário.*

Assim, para a manutenção da logicidade das construções lingüísticas do dispositivo, apenas é possível extrair as seguinte orações:

> *Não integram o salário-de-contribuição para fins desta Lei, exclusivamente as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais.*
>
> *Não integram o salário-de-contribuição para fins desta Lei, exclusivamente os abonos expressamente desvinculados do salário.*

Como visto, para ganhar sentido, a expressão "os abonos expressamente desvinculados do salário" acopla-se diretamente com o comando do parágrafo, diferentemente dos "ganhos eventuais", cuja oração inicia-se no parágrafo, desce à alínea, chegando ao item 7.

Se o legislador pretendesse conectar o complemento "expressamente desvinculados do salário" aos "ganhos eventuais", teria feito a seguinte construção:

> *não integram o salário-de-contribuição para fins desta Lei, exclusivamente as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e **de** abonos expressamente desvinculados do salário.*

Portanto, sem o artigo definido ("os") e com a preposição ("de").

Sendo assim, pode-se concluir que a estrutura morfossintática do dispositivo somente permite concluir que "expressamente desvinculados do salário" refere-se exclusivamente aos abonos e não aos "ganhos eventuais".

Superada esta questão, é preciso definir o que seriam "ganhos eventuais" e o que seriam "abonos expressamente desvinculados do salário".

Do ponto de vista do Direito do Trabalho, dispõe o § 1° do art. 457 da CLT que **integram "o salário** não só a importância fixa estipulada, com o também as comissões, percentagens, **gratificações ajustadas**, diárias para viagens e **abonos pagos pelo empregador**". **Quanto às utilidades**, **assim como a legislação previdenciária, depreende-se do art. 458 da CLT que a regra é que ostentem natureza salarial**, para todos os efeitos legais, **as "prestações *in natura* que** a empresa, por fôrça do contrato ou do costume, **fornecer habitualmente** ao empregado" - exceção seja feita à educação, assistência médica, hospitalar e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais, previdência privada e vale-cultura, nos termos do § 2° do mesmo artigo. Atente-se que há abertura para que os **ganhos eventuais**, mesmo em pecúnia, **não integrem o salário (fins trabalhistas) se não forem previamente**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ajustados (liberalidade) e, ao mesmo tempo, se caracterizarem pela não habitualidade (em caso contrário, será considerado ajuste "tácito", nos termos do art. 442 da CLT). Nessas hipóteses, **poderão ser enquadrados como gratificações não ajustadas, que não se enquadram como salário** a teor do dispositivo mencionado, que se refere a "gratificações ajustadas".

Portanto, na hipótese de pagamento em pecúnia, a não habitualidade e a eventualidade são critérios válidos para se identificar uma gratificação não ajustada, o que afastaria a natureza salarial. Para as utilidades, mostra-se determinante a habitualidade, tanto sob a perspectiva trabalhista, como sob a perspectiva previdenciária, sendo de somenos importância a questão do ajuste prévio ou tácito (eventualidade), embora este possa ser um meio para se comprovar a habitualidade.

Tal regra, é bom que se esclareça, será válida desde que a verba não se enquadre nas exclusões legais referidas e que sirva como retribuição pelo trabalho e não como instrumento para o trabalho (requisito da onerosidade ou comutatividade – lembrando sempre que o sinalagma é no conjunto e não prestação por prestação – vide Súmula 367 do TST sobre utilidades "in natura" *para* a realização do trabalho).

É de se ressaltar ainda que, **para fins trabalhistas, não há um dispositivo legal que delimite o que se possa entender**, em termos gerais, **como habitualidade ou eventualidade**, tanto para pagamentos em pecúnia como em utilidades. A dificuldade é ainda maior quando se verifica que tais critérios (habitualidade e eventualidade) são utilizados na seara trabalhista não apenas para a apuração da natureza salarial da verba, mas também para a verificação de sua incorporação ao salário-base (investigação sobre os respectivos reflexos, como DSR, adicionais, etc.) ou de sua incorporação ao contrato de trabalho (direito adquirido à prestação).

Na legislação de **custeio previdenciário** o quadro normativo é outro, mas há uma aproximação muito grande. A primeira questão de interesse é notar que, tanto no art. 28, I, como no art. 22, I, da Lei n° 8.212/91, a expressão "ganhos habituais" vem acompanhada do complemento "sob a forma de utilidades". Isto parece ocorrer porque os pagamentos, em regra, sempre serão integrantes do conceito de remuneração, ainda que não habituais ("total das remunerações"). Portanto, a princípio, até pelo que se afirmou de início quanto à amplitude conceitual e normativa da remuneração, todo pagamento que remunere, ou seja, que não constitua reposição patrimonial, mas acréscimo, é base de incidência de contribuições previdenciárias. Todavia, é hora de retornar à análise da hipótese isentiva contida no **art. 28, § 9°, *e*, item 7**.

Neste dispositivo, particularmente, **não há o complemento "sob a forma de utilidades"** (como no art. 28, I, e no art. 22, I, da Lei n° 8.212/91), **pelo que se conclui que o ganho eventual pode ser em pecúnia ou em utilidade**, pois onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*), ou ainda, "as coisas expressas prejudicam; não assim as não expressas" (*expressa nocent, non expressa non nocent* – Lei 195 – Regras de Justiniano - in França. Rubens Limongi. Brocardos jurídicos: As regras de Justiniano. 3ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 135).

Portanto, a despeito de os "ganhos eventuais" remunerarem segurados (lembre-se, novamente, que o contrato de trabalho é sinalagmático no todo e não prestação por prestação), estão cobertos pela hipótese isentiva contida no art. 28, § 9°, *e*, item 7, da Lei n° 8.212/91.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ocorre que, assim como no Direito do Trabalho, a análise da legislação leva ao mesmo dilema: **definir o que é eventual e o que é habitual**. Isso porque, em nossa compreensão, o que faz com que determinada verba não sofra incidência de contribuição previdenciária é o seu ganho ser eventual, no sentido de ser aleatório, de não ter sido previamente ajustado, de ser inesperado, não alcançando, portanto, situações em que os pagamentos foram pactuados, combinados, prometidos, quando, em verdade, a natureza dos pagamentos é de prêmio ou de gratificação e não da isenção contida no artigo 28, § 9°, *e,* item 7, da Lei n° 8.212/91.

Eventual, portanto, é aquilo que é acidental, aleatório, inesperado, imprevisto, ocasional, contingente, fortuito e casual, enquanto que habitual é o que é costumeiro, cotidiano, repetido, usual, consuetudinário, regular, constante, costumado, frequente e rotineiro. Como se vê, um não é antônimo do outro.

Assim, o ganho fortuito não sofre incidência de contribuição previdenciária. Sobre as utilidades, ainda que o recebimento não seja fortuito, se o recebimento não for regular, também não haverá incidência.

Quanto ao fato de o pagamento ou de a utilidade estar prevista em acordo ou convenção coletiva, é de se ressaltar que, no Direito do Trabalho, especialmente diante do disposto no art. 7°, XXVI, da CF, que dá sustentação ao quanto disposto em acordos e convenções coletivas, a jurisprudência reconhece ampla liberdade das partes para deliberarem sobre a natureza jurídica das verbas, seja para integrar ao salário, seja para afastar a natureza salarial, principalmente quando tal é feito em prol dos trabalhadores (hierarquia dinâmica das fontes do Direito do Trabalho – ora vale a lei, ora vale o que convencionado por Acordo ou Convenção Coletiva). Assim foi concebido o Direito do Trabalho para que fosse possível incentivar ou ao menos não desestimular a concessão de certas benesses aos trabalhadores, sem embargo de que, no silêncio das normas coletivas, a verba ou utilidade integre o salário pelo critério da habitualidade, conjugado com o parâmetro da liberalidade.

No Direito Previdenciário a lógica é distinta. Tratando-se de Direito Público e, em matéria de custeio previdenciário, de tributo e, não há praticamente nenhuma liberdade para as partes pactuarem natureza da verba, salvo quando expressamente autorizado por lei e, ainda assim, desde que atendidos todos os requisitos para o gozo daquilo que chamamos de isenção (vide Lei n° 10.101/00 – participação nos lucros). Nesse sentido, pode-se concluir, com segurança, que **não há correlação necessária entre o que se estipula no campo trabalhista e o que vale para fins previdenciários**.

Quanto aos abonos, no **Direito do Trabalho** a **regra** é a sua **integração ao salário**, pois, como visto, dispõe o **§ 1° do art. 457 da CLT** que integram "o salário não só a importância fixa estipulada, com o também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador". Claro que a lei poderá excepcionar esta regra, como o fez no art. 144 da CLT, e inclusive aceita-se que o acordo e convenção coletiva o façam, pelas mesmas razões expostas quanto aos ganhos eventuais (vide OJ-SDI1-346).

Na **legislação previdenciária não integrará** o conceito de remuneração **se**, como visto, **estiver expressamente desvinculado do salário**. Mas o que seria "expressamente desvinculado do salário"? Entendemos que a desvinculação **somente pode decorrer de lei**, pois, do contrário, poderiam as próprias partes estabelecer a natureza dos abonos, o que afronta o **princípio da estrita legalidade** e, portanto toda a lógica vigente no custeio previdenciário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Esta interpretação é consentânea ao disposto no **art. 214, § 9º, V, *j*, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99**.

Ainda que o dispositivo legal não tendo especifique se a desvinculação deva ser por lei ou pelas partes, a conclusão é extraída do ordenamento, pois a principiologia em matéria de custeio previdenciário é calcada na reserva de lei, mormente para o estabelecimento de isenção (art. 176 do CTN), nunca permitindo às próprias partes convencionarem tal benesse. Com efeito, as partes, quando muito, cumprem os requisitos da lei para o gozo de isenção, mas, no Direito Previdenciário e no Direito Tributário, jamais, definem a natureza jurídica da verba por condição potestativa, ainda que por intermédio de Acordo ou Convenção Coletiva. Se aqui vale invocar o art. 7°, XXVI, da CF, como sói ocorrer no Direito do Trabalho, em qualquer outra situação do Direito Previdenciário será lícito às partes convencionar a natureza jurídica das verbas.

É verdade que onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). Mas aqui a situação é diferente. Trata-se de distinguir em razão da inexorável presença do princípio da reserva de lei (Direito Tributário). Portanto, não estamos entrando em contradição ao afirmarmos que o silêncio da lei deve ser interpretado no sentido de que a desvinculação somente pode decorrer de lei. Como se sabe, o princípio tem função normativa, razão pela qual cabe a sua invocação sempre que for apto a complementar o texto legal.

Como visto, diante da principiologia e das próprias regras jurídicas aludidas, o Direito do Trabalho efetivamente permite que, em negociação coletiva, as partes estipulem a natureza das verbas. Ocorre que no Direito Previdenciário o quadro normativo é outro, razão pela qual somente a lei pode desvincular o abono.

Em resumo, concluímos até aqui que: **os ganhos eventuais podem ser em pecúnia ou em utilidades e não sofrem incidência de contribuição previdenciária - e que as utilidades não habituais também não sofrem a referida incidência. Quanto aos abonos, somente deixam de sofrer incidência de contribuição previdenciária se legalmente desvinculados do salário**.

Ocorre que **os abonos podem constituir ganhos eventuais**.

Portanto, podemos concluir que **os abonos não sofrem incidência de contribuição previdenciária se legalmente desvinculados do salário ou se constituírem ganhos eventuais**.

É verdade que, originalmente, o abono, representava – e por vezes ainda representa - um adiantamento ou uma substituição de reajuste pela defasagem salarial, a fim de amenizar a defasagem salarial (normalmente, habituais) ou substituir reajuste de salários inadimplidos no tempo devido (normalmente, eventuais), mas nem sempre isto ocorre, bastando citar o "abono assiduidade" ou o "abono de férias" que por vezes são encontrados como formas de remuneração.

Em qualquer dessas hipóteses, tais ganhos podem ocorrer com constância ou eventualmente. Assim, haverá abonos previstos, repetidamente, em Acordos ou Convenções Coletivas de Trabalho, pagos ano a ano, de forma habitual e que, por tal razão, não poderão ser enquadrados no conceito de "ganhos eventuais", mas, para tanto, **deve a autoridade fiscal demonstrar a habitualidade dos pagamentos**. Para estes, concluiríamos pela natureza de verba remuneratória, ainda que previstos em Acordos em Convenções Coletivas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Deve-se atentar ainda que é lição elementar de Direito que a natureza jurídica dos atos praticados, dos fatos ocorridos ou das relações jurídicas que se estabelecem decorrem da forma como efetivamente se mostram na realidade, não podendo ser feito o seu enquadramento legal tomando por base o *nomen iuris* atribuído pelas partes ou por terceiros. Aqui podemos citar o princípio da verdade material ou o princípio da primazia da realidade, que vão no sentido da ideia que se propõe.

Portanto, desde que constituam verdadeiros ganhos eventuais, as verbas podem ser denominadas de bônus, gratificação, prêmio, bonificação, abono, que sempre serão ganhos eventuais. E o contrário é verdadeiro, pode ser denominada de prêmio, por exemplo, que é verba tributável, a rigor, que se restar demonstrado o caráter absolutamente eventual, não haverá incidência de contribuição previdenciária pela regra isentiva exaustivamente invocada. É verdade que a eventualidade (ocorrência da isenção) deve ser demonstrada pelo contribuinte, mas, para isto, é preciso que a autoridade fiscal lhe exija a comprovação.

Estabelecidas todas as premissas, passemos a analisar o caso concreto.

Em primeiro lugar, cumpre consignar que a autoridade fiscal contraria o argumento da eventualidade ou não habitualidade com a afirmação de que "o pagamento de ABONOS e GRATIFICAÇÕES é prática reiterada da empresa, tendo sido observado nos anos anteriores e posteriores ao período ora fiscalizado". Portanto, descarta-se a tese de ganhos eventuais.

O argumento de que há previsão em Acordo Coletivo também não se mostra suficiente porque, como visto, a isenção contida no art. 28, § 9°, *e*, item 7, da Lei n° 8.212/91 (abonos expressamente desvinculados do salário) exige lei.

A despeito de discordamos das premissas contidas nas decisões que deram origem ao Ato Declaratório n° 16/2011, em atenção ao princípio da eficiência da Administração Pública, poderíamos cogitar de sua aplicação. Todavia, diferentemente do que defende a recorrente, as situações não são coincidentes. O Ato Declaratório somente teria ensejo se o "abono único", cumulativamente:

(i) fosse pago de maneira não habitual: o que não ocorre em nenhuma das situações, como visto;

(ii) fosse desvinculado do salário, no sentido de não representar um percentual deste (pagamento em valor único para todos os empregados, por exemplo): do que consta dos autos, tanto a "gratificação contingente" como a "compensação financeira" correspondem a percentuais da remuneração, sendo que não se sabe ao certo a origem regulamentar do "abono gerencial" (Acordo, Convenção, Regulamento, Contrato de Trabalho de Trabalho, etc.) e, conseqüentemente, não se tem certeza quanto à forma exata do pagamento; e

(iii) estivesse previsto em norma coletiva: como afirmado acima, não se encontrou no Acordo Coletivo a previsão do "abono gerencial".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Repise-se que, quanto ao **abono gerencial**, não se sabe se realmente consubstanciou em indenização única aos funcionários removidos, como afirma a recorrente; ou se os pagamentos se repetiram ano a ano, como afirma a autoridade fiscal. O fato é que a autoridade fiscal aduziu que "é prática reiterada da empresa, tendo sido observado nos anos anteriores e posteriores ao período ora fiscalizado" e a prova em contrário não foi produzida pela recorrente.

Quanto à natureza indenizatória das rubricas, temos que, a teor dos arts. 186/187 e 927 do Código Civil, o dever de indenizar pressupõe, em regra, um ato ilícito. Nos casos, nem a **"gratificação contingente"** e nem o **"abono gerencial"** constituem atos ilícitos a obrigarem a recorrente a indenizar.

No que tange à **"compensação financeira"**, não se extrai dos autos que ostente natureza indenizatória, pois, da leitura da Cláusula 2ª (Intervalo Inter-jornadas), o que se depreende é que a tal compensação financeira refere-se ao pagamento de adicionais de horas extras referentes a "intervalo pretérito" (parágrafo segundo) e que tem como finalidade quitar débitos de natureza idêntica (parágrafo terceiro), ou seja, de horas extras decorrentes da não observância do intervalo inter-jornadas.

Na linha do que se expôs quanto à definição legal da remuneração de segurados empregados, concluímos pelo caráter remuneratório do adicional de horas extras (art. 7°, XVI, da CF), acrescentando que se trata de uma conquista social correspondente a uma retribuição legal pelo trabalho, decorrendo de um ato, a princípio, lícito (prestação de trabalho em horas extraordinárias), sendo certo que, como visto, a indenização, em regra, decorre de um ato ilícito e visa, assim, recompor um patrimônio jurídico em razão dos danos causados.

No caso em comento, não se trata de um *plus* à parametrização constitucionalmente estabelecida (adicional de horas extras), que pudesse indenizar a própria ilicitude envolvida nos fatos (não observância do intervalo mínimo), mas de um pagamento que nada mais representa senão aquilo que se apuraria a título de horas extras devidas em tempo passado (parte da remuneração que decorre da lei e não da ilicitude envolvida no fato). Portanto, ostenta a mesma natureza da verba que substitui (adicional de horas extras). Note-se que o mero pagamento em atraso da verba não lhe transformará em indenização, mesmo que o atraso, em si, constitua um ilícito a ser recomposto por eventuais acréscimos legais, contratuais ou decorrentes de condenação judicial (multas, juros, etc.).

Dessa forma, a **"compensação financeira"** está no campo de incidência de contribuições previdenciárias, tendo natureza jurídica de verba remuneratória.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
André Luís Mársico Lombardi - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI
Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA