



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19515.008216/2008-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.662 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AIR LIQUIDE BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

AVISO PRÉVIO NA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO POR INICIATIVA DA CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

É incabível a incidência de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio pago na rescisão do contrato de trabalho por iniciativa da contribuinte decorrente de norma coletiva de trabalho e desvinculado da prestação de serviços, tendo em vista a sua natureza eventual e não habitual.

ABONO APOSENTADORIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

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

Somente os rendimentos pagos, devidos ou creditados, dependentes de acontecimento incerto e imprevisto, é que serão conceituados como eventuais.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial para reconhecer a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de abono por aposentadoria. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário 2301-03.831, que foi complementado por acórdão de embargos de declaração acolhidos sem efeitos infringentes, recurso que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (i) prêmio/indenização por aposentadoria; (ii) retroatividade da multa mais benéfica ao contribuinte. Segue a ementa da decisão proferida em acórdão de recurso voluntário, nos pontos que interessam:

PRÊMIO VERBA DE NATUREZA INDENIZATÓRIA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não incide contribuição previdenciária sobre o valor pago pela empresa aos segurados que lhe prestam serviços, a título de **prêmio e de indenização por tempo de serviço/aposentadoria** por possuírem **natureza indenizatória**.

MULTA DE MORA E JUROS APLICADOS

Ao contribuinte há de ser aplicado a **multa mais benéfica** conforme dispõe o artigo 106, II, C do CTN. No presente caso se afigura **mais benéfica a multa inserta no artigo 61 da Lei 9.430/96**.

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

Prêmio/indenização por aposentadoria

- conforme paradigma 9202-03.044, a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, diz respeito {a ocorrência de caso fortuito;
- o paradigma entendeu como salário-de-contribuição os pagamentos efetuados a título de prêmio aos empregados por tempo de serviço na empresa, inclusive pagamento na rescisão.

Retroatividade benigna

- conforme paradigma 2401-00.120, se ocorreu o lançamento de ofício, a multa devida seria de 75%, superior ao índice previsto na antiga redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, correspondente ao percentual devido após ciência do acórdão da segunda instância.

O sujeito passivo foi intimado e apresentou contrarrazões, nas quais pediu a manutenção da decisão.

Foi negado seguimento ao recurso especial do contribuinte, tanto em sede de exame prévio de admissibilidade, quanto em sede de agravo.

Conforme acima afirmado, os embargos de declaração do sujeito passivo foram acolhidos sem efeitos infringentes.

Em face da Portaria de Pessoal CARF/ME nº 7.329, de 30 de junho de 2022, que declarou extinto o mandato do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, os autos me foram sorteados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

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

Cabe registrar, ademais, que o recorrido não se insurgiu contra o conhecimento do recurso.

2 Prêmio/indenização por rescisão ou aposentadoria

A fiscalização constatou que a recorrente pagou, a determinados empregados, rubrica decorrente de Convenção Coletiva de Trabalho, cujo fato gerador seria um dos seguintes: (i) aviso prévio na rescisão do contrato por iniciativa da recorrente; ou (ii) abono aposentadoria aos empregados com dez anos ou mais de serviços, pago no desligamento definitivo do trabalhador. Eis o teor da Convenção neste particular:

18) AVISO PRÉVIO

D) Na rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do empregador, sem justa causa, e nos casos de aposentadoria quando não contemplados pela cláusula 27 letra "c", de empregados a partir de 40 (quarenta) anos de idade e, concomitantemente, no mínimo com 5 (cinco) anos de trabalho na mesma empresa, será paga por esta, a tais empregados, indenização especial de valor correspondente a 30 (trinta) dias de salário nominal do empregado, vigente à época da rescisão, preservando-se o aviso prévio legal, ressalvadas condições mais favoráveis eventualmente já existentes.

27) EMPREGADOS EM VIAS DE APOSENTADORIA

C) Aos empregados com 10 (dez) ou mais anos de serviços dedicados à mesma empresa, quando dela vierem a se desligar definitivamente, no ato da aposentadoria pela Previdência Social, será pago um abono equivalente ao seu último salário nominal.

A decisão recorrida proveu o recurso voluntário neste ponto, por entender que tais valores seriam eventuais e indenizatórios.

Já a recorrente sustenta que “*não há incerteza alguma quanto ao pagamento da verba em análise. Todos os empregados da empresa têm plena convicção do recebimento do prêmio na hipótese de rescisão e a respectiva quantia. Depende-se apenas do lapso temporal,*

que é certo” e que “como previsível o pagamento pela empresa, torna-se habitual e portanto, passível de inclusão no conceito de salário de contribuição”.

Pois bem. Discordo da recorrente e entendo que a decisão recorrida deve ser mantida.

Veja-se que, numa e noutra hipótese (rescisão por iniciativa do empregador e rescisão por aposentadoria), o valor era pago quando ultimado o contrato de trabalho e sem vinculação ao serviço prestado no mês ou em todo o período do vínculo laboral (a rubrica correspondia a trinta dias de trabalho ou a um salário). De forma similar ao aviso prévio indenizado, não se trata de montante destinado a remunerar o trabalho prestado ou colocado à disposição do empregador, porque, rescindido o vínculo, *“o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador”* (REsp 1230957/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2014, DJe 18/03/2014).

O inc. I do art. 28 da Lei 8.212/1991 explicita que o salário-de-contribuição constitui uma remuneração destinada a retribuir o trabalho. Em consonância com o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, tal norma estabelece que as contribuições devidas à seguridade social incidem sobre a remuneração paga ao trabalhador, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

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

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

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) **a folha de salários** [...];

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

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 11. **Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária** e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

Então, cabe proceder à interpretação sistemática dos diversos preceitos da Constituição Federal. Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda nº 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade.

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

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

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

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

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

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

Segundo a doutrina de Fábio Zambitte Ibrahim¹:

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

Como afirmou o STJ, em hipótese de pagamento de abono único, se não vinculado ao salário, isto é, sem representar contraprestação por serviços, não teriam como compor

¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de direito previdenciário. 20. Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015, p. 339.

base de contribuição previdenciária (REsp. 819.552-BA, Rei. originário Min. Luiz Fux, Rei. para acórdão Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 2/4/2009).

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

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

No caso concreto, as importâncias foram pagas pela rescisão do contrato e sem habitualidade, mas sim de forma eventual, de modo que descabida a incidência de contribuições previdenciárias. O valor foi pago uma única vez por trabalhador e inexistente a habitualidade a que se referiu o Tema 20 da repercussão geral. É importante dizer que habitualidade não significa previsibilidade, não se podendo tomar uma palavra por outra. Habitualidade tem a ver com permanência ao longo do tempo, com algo usual, costumeiro, rotineiro. A previsibilidade, embora possa ser consequência da habitualidade, não necessariamente decorre da reiteração e tem outro significado léxico e jurídico. Os ganhos, por trabalhador, decorrentes da Convenção Coletiva sob análise, foram eventuais e não habituais, mormente porque pagos apenas uma única vez e sem vinculação com o trabalho prestado.

Portanto, o recurso especial deve ser provido neste particular.

3 Retroatividade benigna

Neste ponto, discute-se nos autos se, para fins de retroatividade benigna, é aplicável o art. 61 da Lei 9430/96 (multa não excedente a 20%), ou se a comparação deve dar-se com o art. 35-A da Lei 8212/91 (multa de 75%).

É importante dizer que houve o descumprimento de obrigações principais e acessórias, inclusive a falta de declaração de fatos geradores em GFIP.

Pois bem. A pretensão da Fazenda Nacional tinha amparo na Súmula CARF 119, a qual, todavia, foi revogada em 06/08/2021. O enunciado sumular tinha a seguinte redação:

Súmula CARF nº 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 nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996.

Diante da revogação do aludido enunciado, o qual era de observância obrigatória por parte dos Conselheiros do CARF, penso que o tema em discussão deve ser decidido nos limites da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do item 1.26, “b”, da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 11941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das

disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

[...]

Sucedee que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

[...]

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

[...]

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

[...]

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Recentemente, a Procuradoria editou o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual reitera a aplicabilidade da NOTA SEI, mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, veja-se o item 10 do Parecer:

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

É importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito dessa matéria têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização². Segundo o Professor Humberto Ávila:

A força normativa *material* decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executóriedade que lhe é inerente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão modificadas, bem como uma *presunção formal de correção*, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de “base qualificada de confiança”³.

Isto é, embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Deste modo, voto por negar provimento ao nobre apelo da Fazenda Nacional.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

² ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2019, p. 513.

³ Obra citada, p. 514.

Fl. 9 do Acórdão n.º 9202-010.662 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 19515.008216/2008-15

Voto Vencedor

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes

Peço licença ao ilustre conselheiro relator para divergir do seu entendimento no tocante à rubrica abono aposentadoria.

No item 27 alínea “c” do Relatório Fiscal (e-fls. 27 a 36) consta a seguinte descrição a cerca da rubrica em comento:

C) Aos empregados com 10 (dez) ou mais anos de serviços dedicados à mesma empresa, quando dela vierem a se desligar definitivamente, no ato da aposentadoria pela Previdência Social, será pago um abono equivalente ao seu último salário nominal.

A decisão recorrida proveu o recurso voluntário neste ponto, por entender que tais valores seriam eventuais e indenizatórios, nestes termos:

Acolho o entendimento da Recorrente de que as verbas desta exação são "prêmios por Antigüidade", cujos quais não estão sujeitos a incidência da contribuição previdenciária, eis que são ganhos ou prêmios eventuais que não incorporam ao salário e a remuneração.

Assim, coaduno com a Recorrente, onde a natureza das verbas recebidas têm natureza indenizatória e não remuneratória, como quis a fiscalização.

Ademais, como dito pela Recorrente, ela mesma foi compelida a cumprir com os acordos e convenções coletivos que têm força normativa e a natureza de lei.

Mas, não é só, ainda que entendesse que eles (acordos e convenções) têm natureza normativa legal, com efeitos somente na esfera trabalhista, isto não muda a natureza indenizatória dos pagamentos realizados, cujos quais, indiretamente refletem no direito previdenciário, portanto, na incidência de contribuição previdenciária ou não.

Pelo exposto, os valores pagos pela recorrente a título de indenização por tempo de serviço não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária e de Terceiras Entidades, por possuírem natureza INDENIZATÓRIA.

Já a recorrente sustenta que:

Neste contexto, cumpre observar que não há incerteza alguma quanto ao pagamento da verba em análise. Todos os empregados da empresa têm plena convicção do recebimento do prêmio na hipótese de rescisão e a respectiva quantia. Depende-se apenas do lapso temporal, que é certo.

A habitualidade está diretamente relacionada à previsibilidade do pagamento daquelas verbas pela empresa. Considerando que o prêmio em análise possui periodicidade certa, condições previamente estabelecidas e critérios objetivos, abrangendo todos os empregados, não há que se falar em eventualidade.

Portanto, a expectativa criada e a certeza do benefício, desde que ocorrida a situação pré-definida “tempo” afasta a eventualidade que poderia enquadrar o pagamento no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Com efeito, como previsível o pagamento pela empresa, torna-se habitual e portanto, passível de inclusão no conceito de salário de contribuição.

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

Analisando os autos, verifica-se que, assiste razão à recorrente.

As regras de incidência tributária para as contribuições previdenciárias estão expressas na legislação, especificamente na Lei 8.212/1991 e no Decreto 3.048/1999.

Lei 8.212/19

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;

(..)

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

(...)

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

Decreto 3.048/1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

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

(...)

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;

A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN bem seu artigo 111, I:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

De acordo com a legislação previdenciária retro mencionada, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei não integram o salário de contribuição. Esta desvinculação só pode ser feita por lei federal, conforme art. 214, parágrafo 9º, alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), tendo em vista que somente esta espécie normativa tem o condão de excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias verbas de natureza salarial.

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), referente ao pagamento de verbas a títulos de ganhos eventuais (prêmios) ou abonos que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório. Pelo contrário, muito mais importante e mesmo essencial é a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

No tocante à definição de eventualidade, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se debruçou sobre o tema por meio acórdão 9202-003.044:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/11/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INEXIGÊNCIA DO REQUISITO HABITUALIDADE. PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO. CARÁTER NÃO EVENTUAL.

No campo de incidência das contribuições previdenciárias encontram-se: a) a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive gorjetas (salário em espécie); e b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades (salário in natura).

A totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, independentemente de serem ou não habituais, encontram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias.

As importâncias recebidas a título de ganhos eventuais encontram-se excluídas da sua base de cálculo por se tratarem de importâncias atingidas pela isenção.

Está sendo criada uma grande confusão ao tentarem comparar os conceitos de "habitualidade com o de não eventualidade" ou o "não habitualidade com o de eventualidade".

A habitualidade, como requisito para que a prestação in natura, integre o salário-de-contribuição, diz respeito a frequência da concessão da referida prestação.

Já a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea "e", item "7", ou seja, que decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, **dizem respeito a ocorrência de caso fortuito**. (grifei)

No presente caso há de se assinalar, primeiramente, que foram realizados pagamentos em pecúnia, o que afasta a necessidade de se indagar a habitualidade com que o pagamento foi realizado.

Em segundo lugar, então, há de se averiguar se as importâncias foram recebidas a título de ganhos individuais.

Não me parece que os pagamentos sob exame, ou seja, os efetuados a título de prêmio aos empregados que completarem 25, 35 e 40 anos de serviço na empresa e proporcionalmente aqueles demitidos após terem completado 15 anos de serviço, decorram de caso fortuito, ante a exata previsibilidade de sua ocorrência.

Voto

(...)

Entendo que está sendo criada uma grande confusão ao tentarem comparar os conceitos de "habitualidade com o de não eventualidade" ou o "não habitualidade com o de eventualidade".

Para o Dicionário Michaelis, as definições são:

Habitual - 1 Que acontece ou se faz por hábito. 2 Frequente, comum, vulgar. 3 Usual.

Eventual - 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

De acordo com o Vocabuário Jurídico de Plácido e Silva:

Habitualidade - De habitual, entende-se a repetição, a sucessividade, a constância, a iteração, na prática ou no exercício de certos e determinados atos, em regra da mesma espécie ou natureza, com a preconcebida intenção de fruir resultados materiais ou de gozo.

Eventualidade - De evento, significa o caráter e a condição do que é eventual, mostrando assim a possibilidade e a probabilidade do fato, cuja realização é esperada ou aguardada.

A habitualidade, como requisito para que a prestação in natura, integre o salário-de-contribuição, diz respeito a frequência da concessão da referida prestação.

Já a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, ou seja, que decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, dizem respeito a ocorrência de caso fortuito.

(...)

Alinho-me ao entendimento esposado no citado acórdão da CSRF, pois também considero, que a eventualidade é a qualidade daquilo que é incerto, não esperado, fortuito.

A meu ver, quando no art. 28, § 9º, “e”, 7, se fala em ganhos eventuais desvinculados do salário, não cuida, evidentemente, apenas de ganhos esporádicos, mas de ganhos não programados ou previamente contratados. Jamais se poderia considerar como pagamento eventual aquele que foi previamente acordado entre as partes e previsto, em acordo formal ou em acerto verbal, ainda que tal pagamento aconteça uma única vez ou em raras vezes.

Ao aplicar este entendimento ao caso concreto, temos que somente os rendimentos – pagos, devidos ou creditados – dependentes de acontecimento incerto, imprevisto, é que serão conceituados como eventuais.

No caso dos autos, verifica-se que não há incerteza alguma quanto ao pagamento da verba em análise. Todos os empregados da empresa, que nela permaneceram por 10 anos, têm plena convicção do recebimento do abono quando do desligamento pela aposentadoria.

A habitualidade está diretamente relacionada à previsibilidade do pagamento da verba pela empresa. Considerando que o abono em análise possui periodicidade certa, condições previamente estabelecidas e critérios objetivos, abrangendo todos os empregados, não há que se falar em eventualidade.

Portanto, a expectativa criada e a certeza do benefício, desde que ocorrida a situação pré-definida “tempo” afasta a eventualidade que poderia enquadrar o pagamento no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Com efeito, como previsível o pagamento pela empresa, torna-se habitual e portanto, passível de inclusão no conceito de salário de contribuição.

Desse modo, não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tal verba, deve ser restabelecido o lançamento da rubrica abono aposentadoria.

Nesse mesmo sentido, colaciono o acórdão 9202-010.330, de 17 de dezembro de 2021, no qual esta turma decidiu, por maioria de votos, pela incidência de contribuições previdenciárias sobre abono/indenização aposentadoria.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

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

Voto Vencedor

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Conclusão

Ante ao exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de abono por aposentadoria

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes