



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.008493/2008-10
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.164 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TRENCH ROSSI E WATANABE ADVOGADOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/09/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. GRATIFICAÇÃO NÃO PREVISTA EM ACORDO OU CONVENÇÃO. INCIDÊNCIA.

A contribuição social incide sobre 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 e outras gratificações pagas em contrapartida pelo trabalho, e os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto aos pagamentos a título de gratificação, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.164 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 19515.008493/2008-10

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão 2202-003.606, proferido na Sessão de 18 de janeiro de 2017, que deu provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência em relação às competências 01/2003 e 03/2003 (decisão proferida na sessão de 20/09/2016). No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Eduardo de Oliveira (Relator) e Rosemary Figueiroa Augusto, que negaram provimento ao recurso. A Conselheira Cecília Dutra Pillar não participou do julgamento, tendo em vista que o Conselheiro Eduardo de Oliveira (Relator), a quem ela substitui, já havia proferido seu voto, na sessão de 09/03/2016. Foram designados os Conselheiros Martin da Silva Gesto para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencido o relator, e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa como redator *ad hoc*.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/09/2005

DECADÊNCIA PARCIAL. RECONHECIMENTO. ART. 150 § 4º DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Nos termos da Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO.

O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 ao referir que podem ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente; tratou de possibilidade e não de uma obrigatoriedade legal.

GRATIFICAÇÃO EVENTUAL. VERBA QUE DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESTÁ FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Conforme artigo 28, § 9º, "e", item 7, da Lei 8.212/92, com a redação dada pelas Leis nº 9.528/97 e 9.711/98, não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

O recurso visa rediscutir as seguintes matérias: a) **pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados**; e b) **pagamento de verbas a título de Gratificações**.

Em exame preliminar de admissibilidade, o presidente da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, quanto à primeira matéria - pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados – que a participação nos lucros e resultados não tem natureza salarial, desde que seja paga em conformidade com a Lei nº 10.101, de 2000; que do documento apresentado (fls. 337/345) observa-se que não há identificação do representante do Sindicato, tampouco a identificação do Sindicato a que pertence; que inexistente informação acerca da eleição da comissão de funcionários;

que quando a lei prevê uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou, convenção ou acordo coletivo, sua intenção é a de proteção dos direitos das partes, na tentativa de evitar discussões posteriores; que não consta dos autos prova de que a comissão constante do Plano de Participação apresentada para os anos de 2003/2004 foi escolhida pelas partes (empregados e empresa); que também não se verifica a participação do representante do Sindicato na elaboração do plano; que o contribuinte optou pelo procedimento de comissão escolhida pelas partes para realizar a negociação relativa ao seu plano de Participação nos Lucros e Resultados, e tal escolha deveria ter sido documentada; que o próprio contribuinte declara que os acordos de PLR foram de fatos formalizados e assinados somente em data próxima ao seu pagamento, descumprindo o que determina a Lei 10.101/2000; que o contribuinte alegou que as comissões de empregados foram regularmente constituídas por seus funcionários, através de votação realizada anualmente, mas ao mesmo tempo, declara não possuir os documentos solicitados, ou seja, não comprova suas alegações; que não há razões para não se reconhecer a incidência da contribuição previdenciária, eis que, como visto, no presente caso ficou patente que a gratificação não é eventual e a regularidade do pagamento demonstra isso, pois num período fiscalizado de trinta e seis meses foi paga nove vezes, o que dá uma média de um pagamento a cada quatro meses, ou seja, uma proporção de 1:4.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 11/08/2017 (e-fls. 753), o contribuinte apresentou, em 25/08/2017 (e-fls. 729) as Contrarrazões de e-fls. 730 a 749, nas quais aduz, em síntese, que somente em janeiro/2004 e abril/2005 realizou distribuição de “PLR” aos seus funcionários, razão pela qual não haveria que se falar em incidência de contribuições previdenciárias nas referidas competências; que nos demais períodos, a Recorrida efetuou pagamentos para alguns de seus funcionários a título de “gratificação”, sendo certo que tais gratificações foram feitas de forma absolutamente esporádica, razão pela qual também não haveria que se falar em incidência de contribuições previdenciárias em tais períodos; que, todavia, por mero lapso, lançou os pagamentos efetuados a título de “gratificação” como pagamentos realizados a título de “PLR”, o que constitui mero erro de terminologia que decerto não altera a natureza jurídica dos pagamentos efetuados; que as próprias decisões de primeira e segunda instâncias reconheceram que os pagamentos foram efetuados a título de gratificação e não PLR; que, portanto, com relação às competências de janeiro/2003, março/2003, fevereiro/2004, junho/2004; julho/2004; fevereiro/2005, março/2005, maio/2005 e setembro/2005 não há que se falar que a Recorrida deixou de atender aos requisitos necessários à imunidade do PLR, uma vez que os pagamentos efetuados em tais competências são “gratificações esporádicas” e para a incidência das contribuições previdenciárias sobre tais pagamentos deve-se analisar a habitualidade do mesmo e não os requisitos da Lei nº. 10.101/00; que no que diz respeito às competências de janeiro/2004 e abril/2005, a ora Recorrida efetuou o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados, mas em total conformidade com os termos da legislação sobre o tema; que com relação à assinatura do Acordo de 2003/2004, o simples fato de o referido acordo ter sido assinado em janeiro de 2004 não o invalida. Isso porque as regras gerais do Plano (tais como metas, benefícios e data de pagamento) foram acordadas entre a Recorrida e seus empregados desde o início dos períodos, ainda que não tenham sido, naquela época, formalizadas; que o fato de o acordo ter sido assinado somente em data próxima ao pagamento de PLR – ao qual se apegava a Recorrida para basear seu Recurso Especial - consiste em mera formalidade, dispensável para a constituição do programa de participação nos lucros; que tal entendimento é completamente equivocado, uma vez que as metas, diretrizes e planos para pagamento foram acordados desde o início dos períodos referidos, ainda que não tenham

sido, naquela época, formalizados; que além deste fato não ser suficiente *per se* para invalidar os efeitos de tais acordos, não se pode olvidar que os acordos firmados foram celebrados entre a empresa e seus empregados, mediante formação de comissão, com a devida participação do Sindicato, cumprindo-se minuciosamente as regras materiais e adjetivas da lei de regência; que diferentemente do que afirma a Recorrente, todos os acordos de PLR firmados pela Recorrida e seus funcionários tiveram a devida participação do sindicato e, portanto, ciência da entidade sindical, conforme declarações expedidas pelo Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo; *que o documento* (“Declaração de Participação”) *comprova a devida participação do sindicato, e tanto é verdade que na própria declaração consta que estará disponível na sede do sindicato uma via do acordo devidamente visitada pelo sindicato; que o sindicato não aceita o arquivamento dos Acordos que ferem qualquer tipo de direito das partes, bem como que não esteja de acordo com a legislação; que a legislação atinente ao PLR somente estipula que a celebração dos acordos poderá ser feita através de (i) Comissão escolhidas pelas partes ou (ii) Acordo Coletivo, mas em momento algum obriga a confecção de documentos tais como: “Ata da Eleição de Comissão” e “Ata da Reunião de PLR”, conforme requerido pela Recorrente, mas apenas estabelece que a comissão deverá ser escolhida pelas partes; que sobre o pagamento das gratificações esporádicas, como dito, não se trata de PLR, devendo-se verificar apenas se tais pagamentos foram feitos com habitualidade ou não; que não possui memória de cálculo para os valores pagos a título de "gratificações esporádicas" pois efetuou tais pagamentos por mera liberalidade, sem qualquer critério pré-estabelecido ou plano de metas para o pagamento das gratificações, as quais são, portanto, consideradas não ajustadas, ou seja, esporádicas; que algumas dessas gratificações foram pagas em decorrência de rescisão de contrato de trabalho; que a habitualidade se não se analisa pelo número de pagamentos efetuados pela empresa/sociedade, mas sim pelo número de gratificações que um mesmo funcionário recebe dentro de um período determinado.*

A Contribuinte também tece considerações sobre decadência, matéria que não é objeto do Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso foi interposto tempestivamente. Diante das contrarrazões examino os demais pressupostos de admissibilidade. Sobre a primeira matéria, apesar de a Fazenda Nacional arguir como razões para a reforma do Recorrido ausência de participação do sindicato nas negociações, periodicidade, e outras, a única matéria devolvida à apreciação deste Colegiado, a única para a qual foi apresentado paradigma, foi a necessidade de atendimento dos requisitos da Lei nº 10.101, de 2.000, se seria obrigatório ou facultativo. Veja-se o seguinte fragmento do despacho que deu seguimento ao recurso:

Com efeito, o cotejo entre os julgados demonstra a existência do dissídio interpretativo suscitado, haja vista que, diante da mesma situação fática, foram obtidos resultados diversos. No recorrido, o colegiado concluiu pela observância aos requisitos estipulados pela Lei nº 10.101, de 2000, ao fundamento de que os critérios e as condições de que trata o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, consistem em possibilidade, e não em

obrigatoriedade legal, o que não foi admitido no paradigma, em que se considerou tais quesitos como de cumprimento compulsório.

Por outro lado, embora a contribuinte tenha registrado em sua contabilidade pagamentos a título de PLR feitos em 01/2003, 03/2003, 01/2004, 02/2004, 04/2004, 07/2004, 02/2005, 03/2005, 04/2005, 05/2005 e 09/2005, somente os pagamentos feitos em 01/2004 e 04/2005 referem-se, efetivamente a PLR; os demais pagamentos referem-se a “gratificações eventuais”. Esse fato, aliás, foi acusado pela própria Fiscalização, conforme o seguinte trecho do Relatório Fiscal.

O PLR do ano calendário de 2003, foi pago em janeiro de 2004 e o de 2004, em abril 2005, o que veio confirmar que os pagamentos efetuados a título de PLR em 01/2003 e 03/2003, de 02/2004, 04/2004 e 07/2004, de 02/2005, 03/2005, 05/2005 e 09/2005, não se referem a PLR e, sim, a gratificação.

Esse fato também não passou despercebido pela decisão de primeira instância que registrou que “ao contrário do que alega a impugnante a fiscalização não entendeu que os pagamentos feitos a parte de seus funcionários a título de “gratificação” seriam, na verdade, PLR” e passou a analisar a incidência da contribuição separadamente, aqueles feitos a título de gratificação daqueles feitos a título de PLR.

Um terceiro ponto relevante é o de que a autuação, nos termos do seu Relatório Fiscal, imputou a mácula de ausência de regras claras e objetivas apenas aos pagamentos feitos em 01/2003, 03/2003, 02/2004, 04/2004, 07/2004, 02/2005, 03/2005, 05/2005 e 09/2005, que, como vimos, corresponde aos pagamentos a título de “gratificações”. Veja-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

7. Os valores pagos a título de PLR no meses de 01 e 02/2003, 02, 04 e 07/2004; 02, 03, 05 e 09/2005, não tiveram seus critérios e metas estabelecidos nos Planos de Participação nos Resultados - PLR de 2003 e 2004, conforme declaração da própria empresa.

Como se vê, entre os pagamentos mencionados não estão os correspondentes a 01/2004 e 04/2005, que são aqueles que se referem a PLR. Portanto, tratando-se de PLR, a fiscalização não considerou a ausência de regras claras e objetivas. Constatou, entretanto, o descumprimento de outros requisitos, já referidos acima.

Ora, a matéria devolvida ao Colegiado consiste em definir se o cumprimento dos requisitos que levaram à fiscalização a manter a incidência da contribuição previdenciária seria obrigatória ou facultativa. E que requisitos seriam esses? Na parte final do Relatório Fiscal a autoridade lançadora assim os descreve:

CONCLUSÃO

8. Os valores pagos pela empresa, a título de Participação em Resultados, não estão de acordo com a legislação. Nos casos dos valores pago fora de 01/2004 e 04/2005, nem se quer existe memória de cálculo conforme declarou a própria empresa. Mesmo para os valores pagos nos meses mencionados neste item, não atenderam aos seguintes pressupostos previstos na Lei 10.101, de 19/12/2000, ou seja:

- a) a comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (ausência de representante);
- b) inexistência de acordo prévio para PLR (atas de reuniões);
- c) acordo firmado após o ano base; e
- d) pagamentos com periodicidade inferior a seis meses.

O Acórdão Recorrido, por seu voto vencedor, como já fizera o acórdão de impugnação, considerou como PLR apenas os pagamentos feitos em 01/2004 e 04/2005, além disso asseverou, categoricamente, que o contribuinte fez prova de que houve a pactuação prévia, inclusive junto ao sindicato. Confira-se:

Portanto, entendo que o PLR realizado pela contribuinte, considerando-se estes somente em relação as parcelas pagas em 01/2004 e 04/2005, está nos moldes da Lei nº 10.101/2000. Registra-se ainda que a contribuinte fez prova de que houve a pactuação prévia, inclusive junto a sindicato, nos termos do § 1º do art. 2º da lei acima referida.

Merece destaque que o §1º do art. 2º da lei 10.101/2000 determina que "Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente". Portanto, trata-se de possibilidade e não de obrigatoriedade.

Portanto, segundo esse voto, os requisitos teriam sido cumpridos. O requisito da periodicidade teria sido cumprido desde que foram considerados apenas um pagamento a cada ano; o cumprimento do requisito da pactuação prévia foi expressamente afirmado no voto; e a participação do sindicato também, na medida em que essa pactuação prévia teria sido feita, inclusive, com a participação do sindicato. Assim, o comentário sobre a facultatividade da aplicação das regras do art. 2º, da Lei nº 8.212, de 2000 vieram apenas como argumento complementar. Ainda que se entenda, num eventual julgamento do Recurso Especial, que o cumprimento dos requisitos seria obrigatório, isso em nada mudaria o que fora decidido na instância a quo, diante dos outros fundamentos.

Poder-se-ia afirmar que o Acórdão Recorrido foi obscuro se não omisso em relação à explicitação desses pontos, o que poderia ser aclarado pela via dos Embargos Declaratório, mas não foi.

Nessas condições, penso que não restou demonstrada a divergência quanto a essa matéria.

Quanto à segunda matéria – pagamentos a título de gratificação – penso que restou demonstrada a divergência, que está centrada na caracterização (ou não) do pagamento como eventual. Noto que, inclusive, no caso do paradigma, o pagamento foi feito uma única vez e mesmo assim o Colegiado entendeu que não se trata de pagamento eventual, sobretudo porque não foi feito em razão de acontecimento incerto e não previsto. Conheço, pois do recurso quanto a esta matéria.

Quanto ao mérito, como referido acima, o que se discute é o conceito de “pagamento eventual”. Sobre o ponto, no Acórdão Recorrido (voto vencedor) se disse o seguinte:

Quanto aos pagamentos realizados nas demais competências (02, 04 e 07/2004; 02, 03, 05, e 09/2005), são elas gratificações eventuais, os quais devem ser afastadas a incidência da contribuição previdenciária nos termos do artigo 28, § 9º, "e", item 7, da Lei 8.212/92. Vejamos, conforme planilha que consta a fl. 516, que os pagamentos foram claramente realizados de forma eventual, sendo a sua grande maioria ocorrido em rescisão de contrato de trabalho:

Pois bem, a questão a ser dirimida é se no caso em apreço trata-se de pagamento eventual ou não eventual, um dos elementos caracterizadores (a não eventualidade), da natureza remuneratória da verba.

Pois bem, de início, o termo eventual tem duas acepções possível e não excludentes, a de casual, aleatório, contingente, e a de ocasional, esporádico, raro. Quando no art. 28, § 9º, “e”, 7, da lei nº 8.212, de 1.991, se fala em ganhos eventuais desvinculados do salário, não se 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 que foi previamente previsto, em acordo formal ou em acerto verbal, ainda que tal pagamento aconteça uma única vez ou em raras vezes.

No presente caso, o próprio contribuinte afirma que a verba era paga a título de gratificação pelo bom desempenho dos empregados. Veja-se o seguinte trecho da peça impugnatória e que é repetido, *ipsis litteris*, do Recurso Voluntário:

Dessa forma, alguns de seus empregados, em algumas poucas oportunidades e por mera liberalidade da Impugnante, receberam gratificações em decorrência dos bons serviços prestados à sociedade, em determinados períodos.

É de simples visualização pela planilha elaborada pela Impugnante, conforme já mencionado, que não há que se falar em habitualidade com relação aos pagamentos feitos em favor dos funcionários da Impugnante, uma vez que se mostra inaceitável considerar como habituais pagamentos efetuados de forma totalmente esporádica e aleatória -vide planilha (Doc. 03 precitado):

Portanto, são verbas pagas por liberalidade do empregador, a título de gratificação de desempenho, uma forma de remuneração pelo trabalho e que, a meu juízo, de eventual não tem nada, pois como referido acima, não decorre de evento futuro e incerto, mas de uma decisão da própria empresa em premiar os empregados pelo seu desempenho. Além disso, tem nítida natureza remuneratória, pois, como dito pela própria empresa e já referido linhas acima, é paga como gratificação de desempenho.

Ademais, no presente caso, ao contrário do que referido no Recorrido, trata-se de pagamentos feitos com certa frequência – 09 (nove) pagamentos feitos em três anos seguidos - revelando tratar-se de uma política da empresa de premiação dos empregados por desempenho, o que mais uma vez caracteriza a natureza não eventual e remuneratória da verba.

Assiste razão, portanto, à Fazenda Nacional, cujo recurso, neste ponto, deve ser provido.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da Procuradoria, apenas quanto à matéria “pagamentos a título de gratificação” e, no mérito, na parte conhecida, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-010.164 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 19515.008493/2008-10