



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	19515.720615/2011-45
ACÓRDÃO	2401-012.656 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARBOCLORO INDUSTRIAS QUIMICAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

GRATIFICAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO. PAGAMENTO POR CRITÉRIO PRÉVIO E SISTEMÁTICO. HABITUALIDADE. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

Integra o salário-de-contribuição a gratificação paga em razão do tempo de serviço prestado, segundo critério prévio, objetivo e permanente, por ostentar natureza retributiva e habitualidade. A habitualidade afere-se pela recorrência objetiva do pagamento na atividade da empresa, e não pela repetição da verba ao mesmo empregado.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. GANHO EVENTUAL. ABONO DESVINCULADO. NECESSIDADE DE DESVINCULAÇÃO POR FORÇA DE LEI.

A exclusão prevista no art. 28, §9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, pressupõe ganho genuinamente eventual ou abono expressamente desvinculado do salário por força de lei. A fixação da verba em valor certo não caracteriza, por si só, a desvinculação exigida.

ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 16, DE 2011. ABONO ÚNICO SEM HABITUALIDADE. INAPLICABILIDADE.

O Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011, alcança o abono único, sem habitualidade, desvinculado do salário e sem contraprestação. Não se aplica à gratificação habitual e retributiva paga em razão do tempo de serviço.

MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. MANUTENÇÃO.

Mantida a exigência principal, subsiste a multa pela apresentação de GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias. Para as multas até 11/2008, aplica-se a súmula CARF 196.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que na apuração das multas até 11/2008 seja observada a Súmula CARF n. 196.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Nuñez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte, Carbocloro S.A. Indústrias Químicas, sucedida por incorporação pela Unipar Carbocloro S.A., contra o acórdão n. 14-58.158 da 10ª Turma da DRJ/RPO, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido.

A ação fiscal apurou contribuições previdenciárias e contribuições destinadas a outras entidades e fundos sobre valores pagos pela empresa a título de gratificação eventual, no período de 01/2008 a 12/2008, além de multa por descumprimento de obrigação acessória.

O relatório fiscal (fls. 24/29) registra que, intimada a esclarecer a natureza da rubrica gratificação eventual, a empresa informou que a verba é paga esporadicamente aos empregados, tendo como fato gerador a complementação de 10, 15, 20 e 25 anos de serviço, bem como a aposentadoria do empregado aos sessenta anos de idade.

A fiscalização entendeu que tais esclarecimentos não justificam a não incidência das contribuições, por falta de previsão legal, considerando que a verba não se enquadra na exclusão do art. 28, §9º, alínea "e", item 7, da Lei n. 8.212/91, e que constituem fato gerador as remunerações pagas aos segurados empregados não declaradas ou declaradas a menor em GFIP.

O lançamento compõe-se de três autos de infração, todos consolidados em 14/09/2011.

- AIOP DEBCAD n. 37.267.740-1, no valor de R\$ 878.923,74, relativo às contribuições devidas pela empresa, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.
- AIOP DEBCAD n. 37.267.742-8, no valor de R\$ 221.234,42, relativo às contribuições destinadas a outras entidades e fundos.
- AIOA DEBCAD n. 37.267.741-0, no valor de R\$ 30.488,60, relativo à multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da Lei n. 8.212/91, por apresentar a empresa as GFIP de diversas competências de 2008 com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Quanto à penalidade, o relatório fiscal registra a aplicação da penalidade mais benéfica, na forma do art. 106, II, "c", do CTN, mediante comparação entre a legislação vigente à época dos fatos geradores e a legislação posterior. Para as competências em que a multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/91, combinado com o art. 44 da Lei n. 9.430/96, mostrou-se mais benéfica, foi ela aplicada (01 a 05/2008, 07/2008, 09/2008 a 11/2008); para as demais, aplicou-se a multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista na legislação anterior (06 e 08/2008).

O contribuinte apresentou impugnação, em que sustentou que a gratificação eventual constitui ganho eventual e abono desvinculado do salário, excluído do salário-de-contribuição pelo art. 28, §9º, "e", item 7, da Lei n. 8.212/91; que a verba não tinha habitualidade, sendo paga uma única vez a cada empregado, por liberalidade; que o conceito de salário deve obedecer aos limites do direito privado (art. 110 do CTN); e que, quanto à obrigação acessória, deveria ser aplicada a penalidade do art. 32-A da Lei n. 8.212/91, por mais benéfica, requerendo a união ou a suspensão do julgamento desse auto até o desfecho do principal.

A impugnação foi julgada improcedente, por unanimidade. Constou da decisão recorrida que as importâncias pagas a título de gratificação eventual têm natureza habitual, pois, conforme esclarecimento da própria empresa, eram pagas sempre que o empregado completasse 10, 15, 20, 25 anos de serviço, bem como na aposentadoria aos sessenta anos, de modo que o empregado poderia recebê-las, a partir de dez anos de serviço, a cada cinco anos até a aposentadoria, não se tratando de pagamento único. Registrou, ainda, que a exclusão da base de cálculo de parcela paga a título de abono ou ganho eventual depende de lei que a desvincule expressamente do salário, o que não ocorreu. Quanto à penalidade, a decisão recorrida assentou

que, por se tratar de lançamento de ofício, a multa da legislação atual a ser comparada é a do art. 35-A da Lei n. 8.212/91, combinado com o art. 44 da Lei n. 9.430/96, e não a do art. 32-A, e considerou prejudicado o pedido de união ou suspensão do julgamento.

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que alega:

- A gratificação por tempo de serviço não representa contraprestação de serviços e não integra o salário-de-contribuição; o conceito de salário deve ser buscado no Direito do Trabalho, sendo vedada sua ampliação pela via tributária (art. 110 do CTN, art. 457, §1º, da CLT e RE 166.772-9/STF).
- A verba não tem habitualidade: o pagamento é esporádico, não se repete ao mesmo empregado, e a implementação da condição está sujeita a eventualidades; o intervalo de cinco anos entre cada marco não configura ganho habitual.
- Por ser paga em valor fixo, não atrelado ao salário, e representar liberalidade sem certeza de incremento patrimonial, a gratificação configura ganho eventual e abono desvinculado do salário, excluído da base de cálculo pelo art. 28, §9º, "e", item 7, da Lei n. 8.212/91.
- A jurisprudência dos tribunais regionais federais, do STJ e do STF afasta a contribuição sobre verbas eventuais; o Ato Declaratório PGFN n. 16/2011, aplicável ao caso nos termos do art. 19, §§4º e 5º, da Lei n. 10.522/2002, impõe o cancelamento dos débitos.
- Cancelada a exigência principal, impõe-se o cancelamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, pois não há omissão de fatos geradores nas declarações apresentadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator

O recurso é tempestivo, pois o acórdão recorrido foi objeto de ciência em 12/09/2015 e o recurso foi protocolado em 09/10/2015, dentro do prazo de trinta dias do art. 33 do Decreto n. 70.235/72, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Ausentes preliminares.

A lide cinge-se a incidência de contribuição previdenciária patronal, do GILRAT e das destinadas a outras entidades e fundos sobre os valores pagos pela recorrente a título de gratificação por tempo de serviço e por ocasião da aposentadoria.

O salário-de-contribuição do segurado empregado é definido no art. 28, I, da Lei n. 8.212/91 como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. As exclusões dessa base de cálculo são as taxativamente arroladas no §9º do mesmo artigo, entre elas, na alínea "e", item 7, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

No plano constitucional, a incidência alcança a folha de salários e os demais rendimentos do trabalho, na forma do art. 195, I, "a", da Constituição. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 565.160, em repercussão geral (Tema 20), fixou a tese de que "A contribuição social a cargo do empregador incide sobre os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional 20/1998". O critério que separa o que integra o salário-de-contribuição do que dele se exclui é, portanto, a habitualidade. Os ganhos habituais integram a base; os ganhos genuinamente eventuais, não.

A controvérsia sobre a natureza de verbas denominadas gratificação tem resultados diversos neste Conselho.

Precedentes reconhecem a incidência quando a verba tem natureza retributiva e é paga com habitualidade, sem desvinculação do salário por força de lei. Nesse sentido a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n. 9202-010.636, por voto de qualidade, relator vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, redatora designada a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, em caso relativo ao próprio período de apuração de 2008, decidiu nos termos da seguinte ementa, na parte pertinente.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GRATIFICAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Não integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991 as verbas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei. No caso, há incidência de contribuição social previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de gratificação, posto não ser eventual e não ter sido desvinculada do salário por força de lei.

Outros acórdãos afastam a incidência quando a gratificação é comprovadamente eventual, paga em parcela única, sem habitualidade e sem caráter contraprestacional. Foi o que decidiram, por exemplo, o Acórdão n. 2402-010.890, relatora a conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio pas de nullité sans grief. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GRATIFICAÇÃO EVENTUAL E PRÊMIO DE FÉRIAS. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. AUSÊNCIA DE HABITUALIDADE. Não incide contribuição previdenciária

sobre a gratificação eventual e o prêmio de férias pagos em decorrência de acordo coletivo de trabalho e sem habitualidade.

No mesmo sentido Acórdão n. 2201-004.376, relatora a conselheira Dione Jesabel Wasilewski, redator designado o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira:

GRATIFICAÇÃO. PAGAMENTO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA. Os valores pagos sem habitualidade e sem natureza contraprestacional não devem integrar o salário de contribuição para fins de cálculo da contribuição previdenciária.

O ponto comum é a exigência de demonstração concreta da eventualidade e da ausência de habitualidade.

No caso concreto, a própria recorrente, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, esclareceu que a verba é paga ao empregado que completa 10, 15, 20 e 25 anos de serviço, e assim sucessivamente, bem como ao empregado que se aposenta aos sessenta anos de idade.

Esse esclarecimento é decisivo, pois pagamento não decorre de evento fortuito ou imprevisível, mas de critério prévio, objetivo e permanente, ligado ao tempo de serviço prestado à empresa. Trata-se de parcela de inequívoca natureza retributiva, paga em razão e na medida da continuidade do vínculo laboral.

A habitualidade, para fins previdenciários, afere-se pela recorrência objetiva do pagamento na atividade da empresa, e não pela repetição da verba ao mesmo empregado. A circunstância de cada empregado receber a gratificação ao atingir cada marco de tempo de serviço, a cada cinco anos a partir de dez anos de casa até a aposentadoria, demonstra justamente um pagamento sistemático e reiterado ao longo do tempo, integrado à política remuneratória da empresa. Não há, portanto, eventualidade. Há habitualidade.

Tampouco se configura a desvinculação exigida pela alínea "e", item 7, do §9º do art. 28 da Lei n. 8.212/91. A exclusão pressupõe abono ou ganho expressamente desvinculado do salário por força de lei, e nenhuma norma desvinculou do salário a gratificação por tempo de serviço paga pela recorrente. A alegação de que os valores correspondiam a parcelas fixas, não atreladas ao salário, não altera essa conclusão, pois a desvinculação relevante é a jurídica, decorrente de lei, e não a mera diferença de critério de cálculo. Uma parcela retributiva paga em valor fixo não deixa de ser salário-de-contribuição por isso.

Pelas mesmas razões não socorrem a recorrente os argumentos de que a verba não representa contraprestação de serviço, de que há mera expectativa de direito, de que se trata de liberalidade sujeita a redução, ou de que a implementação da condição está sujeita a eventualidades. A gratificação é paga em função do tempo de serviço efetivamente prestado, o que é a própria contraprestação. O fato de o direito ao pagamento depender do implemento de uma condição de tempo de serviço não retira da verba a natureza retributiva, do mesmo modo que não a retira de qualquer adicional por tempo de serviço. E a liberalidade na instituição da vantagem não se confunde com a eventualidade do pagamento, que aqui inexistente.

O argumento fundado no art. 110 do CTN e no conceito trabalhista de salário, com apoio no RE 166.772, também não aproveita à recorrente. A premissa de que o conceito de salário deve ser buscado no Direito do Trabalho não conduz à exclusão pretendida. A discussão constitucional sobre o alcance da folha de salários foi posteriormente resolvida pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 20 da repercussão geral, no sentido de que a contribuição incide sobre os ganhos habituais, hipótese verificada nos autos.

A invocação da Súmula n. 78 do Tribunal Superior do Trabalho não favorece a recorrente. Esse enunciado foi cancelado pela Resolução TST n. 121/2003, de modo que já não vigia à época dos fatos geradores nem ao tempo do recurso. Ainda que se considerasse o seu teor original, que tratava da integração ao salário da gratificação periódica contratual, dele não se extrai a exclusão pretendida.

Os precedentes judiciais transcritos no recurso referem-se a verbas de natureza efetivamente eventual ou indenizatória, e partem do mesmo critério aqui adotado, a habitualidade. Não se prestam a afastar a incidência sobre adicional por tempo de serviço pago de forma sistemática, situação diversa da que examinaram.

Quanto ao Ato Declaratório PGFN n. 16/2011 e ao art. 19, §§4º e 5º, da Lei n. 10.522/2002, não se aplicam ao caso. O ato declaratório dispensa a atuação da Procuradoria apenas quanto ao abono único, previsto em convenção coletiva de trabalho, caracterizado como pagamento único, sem habitualidade, desvinculado do salário e sem contraprestação. A gratificação por tempo de serviço paga pela recorrente não preenche esses requisitos, pois é habitual, retributiva e não desvinculada do salário por lei. Esse é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n. 9202-008.605, por voto de qualidade, relatora a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, assim ementado na parte pertinente.

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. NÃO EVENTUALIDADE. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. NATUREZA SALARIAL.

A importância paga ao segurado empregado a título de abono, com habitualidade e não desvinculada do salário, integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária para todos os fins e efeitos, não se subsumindo às hipóteses de exclusão contidas na Lei nº 8.212, de 1991, e no Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011.

No mesmo sentido o Acórdão n. 2202-004.816, por voto de qualidade, relator vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto, redatora designada a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, que afastou a aplicação do Ato Declaratório n. 16/2011 a gratificação de caráter habitual e contraprestacional, conforme a seguinte ementa, na parte pertinente.

PREVIDENCIÁRIO. GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. CARÁTER HABITUAL, NÃO EVENTUAL E PRESTATIVO AO TRABALHO. INCIDÊNCIA. NÃO APLICABILIDADE DE ATO DECLARATÓRIO Nº 16/2011.

Incidem contribuições previdenciárias sobre a gratificação contingente, concedida de forma habitual, prevista em acordo coletivo de trabalho, como contraprestação pelo trabalho. Situação na qual não se pode aplicar o disposto no Ato Declaratório nº 16/2011, pelo fato de materialmente a gratificação não assumir a essência de um pagamento por liberalidade de caráter eventual, mas, ao contrário, visar substituir parcela nitidamente remuneratória dos serviços prestados.

Assim, os valores pagos a título de gratificação por tempo de serviço e por ocasião da aposentadoria integram o salário-de-contribuição, sujeitando-se à contribuição previdenciária patronal, ao GILRAT e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos, de modo que devem ser mantidos os Autos de Infração n. 37.267.740-1 e n. 37.267.742-8.

Mantida a exigência principal, subsiste, as multas. Contudo, para as multas, até o período de 11/2008, deve ser observada a aplicação da Súmula CARF n. 196, tanto para as aplicadas nos autos de infração de obrigação principal (AIOP DEBCADS 37.267.740-1 e n. 37.267.742-8), quanto para a decorrente de descumprimento de obrigação acessória (AIOA DEBCAD n. 37.267.741-0):

Súmula CARF nº 196

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para que na apuração das multas até 11/2008 seja observada a Súmula CARF n. 196.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator