



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 19515.722306/2012-91  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-010.538 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 23 de novembro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PEPSICO DO BRASIL LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PREVIDENCIÁRIO. GRATIFICAÇÃO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre gratificação que não decorre de qualquer manifestação prévia do empregador (caráter fortuito do pagamento) e paga em parcela única, vez ser patente o seu caráter eventual.

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti (relator) e Mário Pereira de Pinho Filho, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(assinado digitalmente)

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rayd Santana Ferreira e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional

Na origem, cuidam-se de lançamentos para cobrança das contribuições sociais previdenciárias e multas, conforme abaixo:

DEBCAD 37.269.996-0 – Contribuição patronal, inclusive SAT/RAT;

DEBCAD 37.269.999-8 – Contribuição de terceiros; e

DEBCAD 37.270.003-9 – Multa de GFIP – CFL 68.

Os fatos geradores identificados pelo Fisco são:

1 – Valores pagos a cooperativas de trabalho;

2 – Valores pagos aos segurados contribuintes individuais (autônomos);

3 – Valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros (PLR), Prêmio e **Gratificação Especial**:

O relatório fiscal encontra-se à fl. 1721/1736.

Impugnado o lançamento às fls. 1756/1774, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP julgou-o procedente às fls. 2058/2074.

Cientificado do acórdão, o autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 2081/2096.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu-lhe parcial provimento por meio do acórdão 2401-003.964 – fls. 2403/2438.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 2440/2456, pugnando, ao final, pela reforma do acórdão recorrido, com o restabelecimento do lançamento.

Em **29/4/16** - às fls. 2459/2465 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria “**não incidência de contribuição social sobre a parcela paga a título de gratificação especial por ser considerada ganho eventual**”.

Também inconformado, o sujeito passivo avistou Recurso Especial às fls. 2469/2490, pleiteando, ao final, o cancelamento dos Autos de Infração 37.269.996-0 e 37.269.999-5.

Em 4/9/17, o sujeito passivo apresentou contrarrazões ao recurso da União às fls. 2593/2599, sustentando a manutenção do recorrido no tocante ao cancelamento das rubricas referentes ao pagamento da Gratificação Eventual.

Em **23/2/21** - às fls. 2734/2748 - foi negado seguimento ao recurso do sujeito passivo, o que foi mantido pelo Despacho de Agravo de fls. 2784/2788.

É o relatório.

#### **Voto Vencido**

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do acórdão de recurso voluntário em 15/2/16 (processo movimentado em 15/1/16 (fl. 2439) e apresentou seu recurso tempestivamente em 22/2/16, consoante se denota de fl. 2457. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**não incidência de contribuição social sobre a parcela paga a título de gratificação especial por ser considerada ganho eventual**”.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido ao exame desta turma:

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA.**

Não integram a base de cálculo do salário de contribuição as verbas “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”, por força da isenção prevista no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei n.º 8.212/91. Caracterizado pela própria fiscalização como sendo pagamento realizado em parcela única, verifica-se sua eventualidade e a desvinculação da gratificação especial recebida do conceito de remuneração para fins de incidência da contribuição previdenciária.

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para: a) excluir a tributação sobre os pagamentos a cooperativas de trabalho (Levantamentos C1 e C2); b) por excluir a tributação sobre os pagamentos a título de Gratificação especial (Levantamentos GE e G1); c) por excluir a tributação sobre os pagamentos a título de Prêmio filho e de Prêmio casamentos (Levantamentos PE e P2); d) recalcular quando da execução do julgado, tendo em vista as exclusões acima mencionadas, as penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até 11/2008, de forma a reavaliar a situação mais benéfica à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, mediante comparação entre: i) penalidades impostas sob a égide da legislação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009 (autuações por descumprimento de obrigação acessória e de obrigação principal); e ii) penalidade prevista atualmente pelo art. 35ª da Lei n.º 8.212, de 1991 (multa de ofício de 75%). O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato votou pela exclusão da tributação sobre os pagamentos a título de Comercialização da produção rural Sub rogação (Levantamento PR) e fará declaração de voto sobre a matéria. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato fará ainda o voto vencedor sobre as matérias em que o Relator restou vencido. Os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva, Maria Cleci Coti Martins e André Luís Mársico Lombardi votaram por dar provimento parcial ao recurso, para que a multa aplicada pelo descumprimento de obrigação principal fosse calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva, Maria Cleci Coti Martins e André Luís Mársico Lombardi votaram ainda por dar provimento parcial ao recurso no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Acessória Código de Fundamento Legal 68, para que a multa fosse calculada considerando as disposições do art. 32A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009. O Relator e os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e André Luís Mársico Lombardi votaram por manter a tributação sobre os pagamentos a título de Gratificação especial (Levantamentos GE e G1); e sobre os pagamentos a título de Prêmio filho e de Prêmio casamentos (Levantamentos PE e P2). Ausente momentaneamente: Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa. Fez sustentação oral: Dr. Luiz Romano. OAB: 14303/DF.

Quanto a esta matéria, sustenta a recorrente que os ganhos eventuais só estariam fora do campo de incidência da exação, quando a lei assim especificamente estabelecesse. Para tanto, indicou como paradigmas representativos da controvérsia jurisprudencial os acórdãos de n.º **2301.004.245** e **2402-003.626**.

Isto porque, o colegiado recorrido vazou o entendimento de que a Gratificação Especial analisada nos autos, por ter sido paga uma única vez a cada trabalhador e pelo fato de o Fisco não ter demonstrado que referidos pagamentos comporiam o conceito de salário de contribuição, não se sujeitaria à exação em exame. Confira-se excerto do voto vencedor:

Superada a questão acima, passo a analisar efetivamente a natureza da gratificação especial paga pelo contribuinte, sua habitualidade ou não, para fins de enquadrá-la como verba de natureza salarial/remuneratória ou indenizatória. Ocorre que, tendo em vista o fundamento utilizado pela fiscalização, esta não logrou adentrar na análise dos referidos pagamentos, se decorrentes de determinada contrapartida, se vinculados a fatores específicos, se direcionados a cargos específicos, ou seja, não se ateuve a qualquer verificação minuciosa acerca do referido pagamento. A única constatação que se observa no relatório de fls. 1.726 – item 31, menciona trecho em que requer informações do contribuinte sobre os valores que foram “*pagos somente a 50 segurados em uma única parcela durante o ano de 2008 a título de GRATIFICAÇÃO ESPECIAL*”.

Ora, cabe à fiscalização o ônus da prova e a caracterização dos pagamentos realizados pelo contribuinte, qualificados como eventuais, como sendo valores que componham o salário de contribuição por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de exclusão do art. 28, § 9º da Lei nº. 8.212/91. No presente caso, tendo sido atestado pela própria fiscalização que se tratou de um pagamento em parcela única, demonstra-se a sua eventualidade e, portanto, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias por não se tratar de remuneração, nos termos da definição do art. 22, I, da Lei nº. 8.212/91.

Neste sentido, já decidiu este Conselho:

#### *REMUNERAÇÃO CONCEITO*

*Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.*

#### *HABITUALIDADE*

*O pagamento em até duas vezes ao ano, para cada segurado, não assume feição de pagamento habitual, razão pela qual não se amolda ao conceito de salário exigido pelo artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91. (CARF, 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª T.O., Acórdão n.º 2301003.381 de 13/03/2013)*

Assim sendo, passemos à análise dos paradigmas.

#### **2301-004.245:**

Neste julgado, assim concluiu seu voto vencedor:

Com todo respeito ao nobre e excelso relator, discordo de suas conclusões sobre o pagamento de gratificações, que ele caracteriza como ganho eventual e que, para o relator, devido a isso, não incidiria contribuição.

[...]

A determinação desse dispositivo tem gerado muitas dúvidas.

A primeira dúvida é se há a necessidade dos ganhos eventuais, conjuntamente com os abonos, serem expressamente desvinculados do salário.

Concluimos que a determinação acima define que os ganhos eventuais devem ser expressamente desvinculados do salário.

Chegamos a essa conclusão pois se assim não fosse o legislador teria separado os ganhos eventuais e os abonos e dado tratamento distintos a cada um, como consta em todo rol de parcelas não integrantes do Salário de Contribuição (§ 9º, Art. 28, Lei 8.212/1991). Como assim a Lei não o fez, há a necessidade de que os ganhos eventuais sejam expressamente desvinculados do salário.

Outra dúvida é como se daria essa expressa desvinculação.

Ora, a definição de salário, suas parcelas integrantes e não integrantes, suas características, etc, em nosso sistema legal, devem estar expressas em Lei, seja no Direito Trabalhista ou no Previdenciário, ramos de Direito autônomos.

Portanto, só Lei pode, expressamente, desvincular algo do salário.

[..]

Por fim, cabe utilizarmos a lógica, pois se caso qualquer **rendimento pago uma única vez** estivesse fora do campo de incidência da contribuição previdenciária poderíamos ter em um ano a concessão de um bônus de admissão, no outro de um prêmio, no outro de um 14º salário, no outro de um bônus por competência, no outro de um automóvel, no outro de um imóvel, etc, com todos esses ganhos não sendo tributados, causando prejuízo ao trabalhador (que poderia sofrer diminuição de sua remuneração formalizada), com a conseqüente diminuição da aposentadoria, como para a Previdência Social, pela redução da base de cálculo e da sua arrecadação, responsável pelo pagamento dos benefícios previdenciários.

Perceba-se dos fragmentos acima, que o colegiado paradigmático acabou assentando que mesmo nos casos em que o valor/rendimento é pago uma única vez, haveria a necessidade fosse ele expressamente desvinculado do salário por força de lei, de modo a não incidir a contribuição sobre tal parcela. Ademais, não fez qualquer exigência ou consideração no sentido de que competiria ao Fisco comprovar que esse rendimento pago uma única vez, no bojo da relação de trabalho, comporia o conceito de salário de contribuição.

Nesse rumo, entendo por demonstrada a divergência jurisprudencial e já passou-lhe ao mérito.

No que tange ao mérito, aduziu a recorrida que somente os ganhos habituais é que devem integrar o salário de contribuição, além do quê, quanto ao artigo 214, § 9º, V, “j” do Decreto 3.048/99, não haveria impedimento a que os tribunais administrativos afastassem a aplicação de Decretos por ilegalidade.

Pois bem.

Como apontou o autuante, o sujeito passivo efetuou pagamentos a 50 segurados, em uma única parcela durante o ano de 2008, no âmbito da relação de trabalho e a título de Gratificação Especial.

Intimada a empresa a declinar o motivo de tais pagamentos não constarem da base de cálculo previdenciária, além do motivo que eventualmente justificasse a não incidência do tributo, respondeu que tratar-se-iam de pagamentos em uma única parcela a título de gratificação eventual.

Com razão a recorrente.

O artigo 195, I, “a” da CRFB/88 é a regra matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral. 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:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

E ainda, o § 11 do artigo 201 assim dispõe:

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.

Perceba-se dos textos acima, a possibilidade de essas contribuições incidirem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, ou seja estão sujeitos a tais exações não somente os rendimentos recebidos em pecúnia, mas qualquer benefício de valor monetário determinável, recebidos em consequência da relação laboral, aí incluídos os ganhos habituais percebidos seja lá a qual título seja. É, a meu ver, a clara demonstração da importância dada pelo legislador constituinte ao custeio previdenciário como um dos pilares da seguridade social em busca do Estado de bem-estar-social.

Nessa seara, por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê apenas para fins didáticos, tenho que no tocante ao custeio previdenciário, seus conceitos e institutos devem ser, sempre que possível, buscados junto à legislação que cuida da exigência tributária, dada a sua especialização nesse tocante.

Em outras palavras e com todo respeito aos que assim não entendem, tenho que não há razão para se limitar o alcance de determinado instituto regularmente conceituado na legislação previdenciária, valendo-se de conceitos próprios empregados na legislação trabalhista. Note-se que quando o legislador trabalhista houve por bem extrapolar o alcance de determinada norma ao custeio previdenciário o fez de forma textual, a exemplo do atual § 2º do artigo 457 da CLT. Veja-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. [\(Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953\)](#)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo **trabalhista e previdenciário.**

E neste ponto, registre-se, por exemplo, que o conceito de “salário-de-contribuição” e “empregado” encontra-se, para fins previdenciários, ao abrigo do artigo 28, *caput*, e 12, I, “a”, respectivamente, da Lei 8.212/91.

Dito isso, dando concretude à norma constitucional, no artigo 28, I, da Lei 8.212/91 foi incluída, na conceituação de “salário de contribuição”, 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, incluído ainda nesse conceito as gorjetas e os ganhos habituais na forma de utilidades.

Desse conceito, inegavelmente abrangente, penso que todo o valor pago ou qualquer espécie de ganho concedido ao empregado no âmbito da relação de emprego integra, sim e *a priori*, o conceito de salário de contribuição. É dizer, todo o valor pago ou ganho que o empregado vier a obter –por força de lei ou contrato - em razão exclusivo do vínculo que mantém com o empregador, sem o qual não faria jus a ele, está incluído nesse conceito.

Nessa toada, penso que a análise da temática acerca de a verba ter sido paga pelo ou para o trabalho, se é indenizatória ou não ou ressarcitória ou não, ficou a cargo do próprio legislador, quando, no § 9º daquele artigo 28, por meio de uma relação *numerus clausus*, como se extrai da expressão “exclusivamente” fez constar quais as verbas, percebidas no bojo da relação trabalhista, não integrariam tal conceito.

Vejam-se como exemplos a questão do vale transporte e das diárias para viagens, que, frise-se, são concedidos ao empregado para o trabalho e, ainda assim, o legislador fez questão de o excluir, **taxativamente**, da base impositível do tributo.

O mesmo pode-se dizer das verbas de natureza indenizatória e dos ressarcimentos, a exemplo da licença prêmio indenizada, férias indenizadas, ressarcimento pelo uso de veículo do próprio empregado, dentre outras. Foram todas elas positivadas pelo legislador.

Passando então às hipóteses de não incidência previstas no § 9º daquele mesmo artigo 28, é de se destacar aquela estabelecida no item 7 de sua alínea ‘e’. Confira-se:

**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:

[...]

e) as importâncias:

[...]

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

Note-se ainda do Regulamento da Previdência Social, a intenção de que a legislação, nesse ponto, deva ser interpretada de forma literal, como se extrai de como foram tratados os temas “ganhos eventuais” e “outras indenizações”. Veja-se: **i) ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei; e ii) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei.**

Assim considerando, penso que entender diferente, vale dizer, proceder – administrativamente - à análise da verba para, ao fim e ao cabo, concluir pela sua natureza instrumental, indenizatória ou ressarcitória fora das hipóteses previstas na legislação, poderia dar azo a toda a sorte de argumentação, aí incluídas aquelas, **aparentemente e em uma primeira vista**, desarrazoadas.

Daí este Relator entender que estes conceitos e/ou os reflexos na tributação da exação sobre determinada verba, no âmbito do contenciosos administrativo, devem ser extraídos do texto da lei.

Posto desta forma, há de se convir que negar vigência ou relativizar a aplicação do RPS, consubstanciado no Decreto 3.048/99, ao argumento, por exemplo, de que extrapolaria sua função regulamentadora, implicaria, em última análise, promover o controle de sua legalidade, o

que não me parece ser da competência deste Colegiado, e que difere, sobremaneira, de se promover o controle de legalidade do ato administrativo do lançamento.

Registre-se que durante a tramitação da Medida Provisória nº 600/2012, foi acrescido ao projeto de conversão, o parágrafo único e os incisos I e II ao artigo 48 da Lei 11.941/2009, nos seguintes termos:

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II - emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.

Todavia, referido inciso foi vetado pela então Presidenta do Brasil sob o seguinte fundamento: "*O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.*"

Ademais, é da competência exclusiva do Congresso Nacional a sustação de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar, consoante dispõe o artigo 49, V, também de nossa Carta Política.

Voltando aos autos, notadamente quanto à temática da habitualidade, é de se perceber que quando o legislador a exigiu, o fez relacionando-a aos ganhos na forma de **utilidades**.

Não bastasse, ainda sobre o tema, filio-me à corrente que sustenta que o requisito habitualidade não está associado necessariamente ao número de vezes, mas, se o seu pagamento está relacionado a algo fornecido "pelo trabalho na empresa" ou por algum evento externo, sem qualquer relação com o aspecto laboral. Vale dizer, o fornecimento de benefícios em geral, ao longo do contrato de trabalho, acaba que indiretamente remunerando o trabalhador, pois sua concessão dá-se em função da existência do vínculo de emprego. Estariam aí, por exemplo inseridos, a concessão de bolsas, alimentação, viagens de lazer, prêmios, dentro muito outros. Já se o benefício concedido, o foi à título excepcional, ou melhor dizendo eventual, aí sim poderíamos dizer que não possui relação com a prestação de serviços, como exemplo podemos citar um valor fornecido em caso fortuito ao empregado face uma calamidade pública, ou um caso fortuito ocorrido em sua via pessoal.

Nesse contexto, penso que a exclusão desses pagamentos da base de cálculo impositivo estaria condicionada à sua subsunção a uma das hipóteses previstas no § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, a exemplo das rescisões, também sem justa causa, previstas no artigo 479 da CLT e no artigo 9º da Lei 7.238/84 (*itens 3 e 9 da alínea "e" daquele parágrafo*) ou da indenização pelo término do contrato a que dispõe o artigo 14 da Lei 5.889/73 (*item 4 da alínea "e" daquele parágrafo*).

Também não se pode dizer que se trataria de ganho eventual, na medida em que seu recebimento não se daria, a rigor, de maneira fortuita, casual ou mesmo imprevisível, já que a decisão sobre a rescisão do contrato estaria sob o domínio do contratante ou mesmo do de ambas as partes.

Perceba-se, caso a expressão "ganhos eventuais" fosse suficiente a dar guarida ao pleito do recorrente no tocante à verba aqui em discussão, implicaria reconhecer a



desnecessidade ou mesmo inutilidade daqueles itens 3, 4 e 9 acima mencionados, já que lá os valores pagos estariam se dando em circunstâncias bem próximas da que se tem aqui. E ainda assim o legislador tomou por necessária a sua positivação.

De sua vez, alínea “j” do § 9º do artigo 214 do Decreto 3.048/99 estabelece quais são os ganhos eventuais e abonos que não integrarão o salário de contribuição.

Da dicção do dispositivo é de se concluir que ambos, os abonos e os ganhos eventuais, devem constar expressamente desvinculado do salário por força de lei. Tal conclusão foi a que chegou, inclusive, o colegiado paradigmático prolator do acórdão 2301-004.245. Veja-se excerto do voto vencedor:

A primeira dúvida é se há a necessidade dos ganhos eventuais, conjuntamente com os abonos, serem expressamente desvinculados do salário.

Concluimos que a determinação acima define que os ganhos eventuais devem ser expressamente desvinculados do salário.

Chegamos a essa conclusão pois se assim não fosse o legislador teria separado os ganhos eventuais e os abonos e dado tratamento distintos a cada um, como consta em todo rol de parcelas não integrantes do Salário de Contribuição (§ 9º, Art. 28, Lei 8.212/1991). Como assim a Lei não o fez, há a necessidade de que os ganhos eventuais sejam expressamente desvinculados do salário.

Nesse rumo, é de se reconhecer que não há nos autos, prova de que tais gratificações estariam desvinculadas do salário por força de lei, tampouco de que teriam sido pagas de forma eventual, até porque, como já dito, o autuado não teria tecido maiores considerações concernentes ao motivo que levou-o a proceder a esses pagamentos.

Quanto à temática da expressão “**por força de lei**” que consta do Decreto 3.048/99, mas não no item 7 da alínea “e” citada acima, o fato é que, como bem colocou, novamente, o redator daquele voto vencedor, a definição de salário, suas parcelas integrantes e não integrantes, suas características, etc, em nosso sistema legal, devem estar expressas em lei, seja no Direito Trabalhista ou no Previdenciário, ramos de Direito autônomos. Portanto, apenas a lei poderia, expressamente, desvincular algo do salário.

Nesse contexto, tornar-se-ia desnecessária, por redundância, referida menção no texto do dispositivo legal. Todavia, ainda assim e com vistas a não pairar qualquer dúvida acerca dessa necessidade, referida expressão constou de sua norma regulamentadora.

Destarte, considerando que as gratificações pagas aos 50 empregados, ainda que uma única vez no ano, se enquadraram no conceito de salário de contribuição; que elas não se encontrarem expressamente desvinculadas do salário por força de lei, ladeado ao fato de não haver provas de que as tenham sido pagas de forma eventual, penso que elas devam compor, sim, a base de cálculo da exação.

Nesse rumo, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

**Voto Vencedor**

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes – Redator Designado

Apesar das pertinentes e profundas considerações do conselheiro relator – Maurício Nogueira Righetti, entendo que a matéria submetida à apreciação desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais merece solução diversa.

A matéria controvertida mencionada no parágrafo anterior refere-se à inclusão, na base de cálculo das contribuições previdenciárias, de verba pretensamente paga em caráter eventual, quando ausente disposição legal que a desvincule expressamente do salário. Assim, o cerne da questão reside na adequada interpretação do item 7 da alínea “e” do § 9º do artigo 28 da Lei nº. 8.212, de 1991, in verbis:

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

(...)

§ 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;

É possível defluir-se, do voto apresentado pelo conselheiro relator, que restou prestigiado o entendimento de que os ganhos eventuais somente não se submeteriam à incidência de contribuições previdenciárias quando houvesse disposição legal expressa desvinculando-os do salário. Ademais, ainda assevera o conselheiro relator que não haveria comprovação de que a denominada “gratificação especial” teria sido paga em caráter eventual.

Com todo o respeito e admiração que nutro pelos entendimentos prestigiados corriqueiramente pelo conselheiro relator, ousou divergir, pois entendo que basta a verba ser efetivamente paga em caráter eventual para se mostrar descabida sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Logo, entendo despicienda previsão legal adicional (*ou seja, além da norma veiculada no item 7 da alínea “e” do § 9º do artigo 28 da Lei nº. 8.212, de 1991*) que exclua do salário determinado e individualizado pagamento eventual para que reste afastada a incidência das contribuições previdenciárias. De fato, o qualificativo da expressa desvinculação do salário para fins da não incidência das contribuições previdenciárias resta literalmente afeito aos abonos (na estrita dicção legal: “*abonos expressamente desvinculados do salário*”).

Destaque-se que, em relação aos abonos, mostra-se viável a regulação legal de sua eventual incorporação ao salário dos empregados (*com os consequentes reflexos na incidência das contribuições previdenciárias*). De fato, afora os abonos já previstos de forma minudente em lei, os abonos normalmente decorrem de acordos ou convenções coletivas, sendo possível que lei estabeleça os contornos de sua inclusão ou exclusão no salário dos empregados (*como a discussão dá-se em nível coletivo, ao menos no que toca à representação dos empregados, é viável a regulação legal dos efeitos dos acordos e convenções coletivas no que toca à incorporação dos abonos ao salário, com direto reflexo na base de cálculo das contribuições previdenciárias; inclusive, é possível cogitar-se até que seja dada liberdade às partes – empregador / sindicato patronal e sindicato dos empregados - para dispor sobre a inclusão do abono no salário do trabalhador*).

Em relação aos pagamentos eventuais, contudo, o cenário é bem diferente, pois não são precedidos de qualquer negociação coletiva e compõe um rol não dimensionável de

ganhos que podem ser auferidos pelos trabalhadores, o que praticamente inviabiliza que lei trate individualmente de tais ganhos para fins de sua inclusão ou exclusão no salário dos empregados. Assim, exigir que lei expressamente desvincule do salário um ganho eventual para restar afastada a incidência das contribuições previdenciárias é, na minha visão, tornar “letra morta” a disposição legal em análise.

Destarte, entendo que a expressa desvinculação do salário mencionada no item 7 da alínea “e” do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, seria requisito aplicável apenas aos abonos, sendo relevante destacar que a interpretação ora prestigiada guarda consonância com a redação então vigente (*vigente na data da ocorrência dos fatos geradores encartados nos presentes autos*) da alínea “j” do inciso V do §9º do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, que assim dispunha:

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

(...)

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

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

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

Relevante apontar, ademais, que não há qualquer menção na autuação à expectativa de recebimento da gratificação em foco pelos trabalhadores da empresa autuada, o que denota o caráter eventual (*no sentido daquilo que é fortuito, não decorrente de deliberação prévia e sequer bastante para a geração de expectativas nos trabalhadores*) do pagamento de tal verba. E, nesse ponto, é importante frisar que a ausência de habitualidade do pagamento (*a verba em análise foi paga uma única vez*) não é suficiente para concluirmos inexoravelmente pelo seu caráter eventual, pois é possível cogitarmos da ocorrência de pagamento, em parcela única, de verba decorrente de deliberação prévia da empresa (*nessa situação, teríamos um pagamento não habitual e não eventual, o que atrairia a incidência das contribuições previdenciárias, inclusive por conta de seu caráter contraprestacional*). Em adição, importante frisar que uma verba paga inicialmente em caráter eventual pode perder tal característica, acaso seja paga com habitualidade, vez que, em tal cenário, haverá a expectativa da percepção de tal verba pelo trabalhador.

Aqui, é pertinente uma observação final: o caráter eventual de determinado pagamento não deve ser analisado em caráter isolado, pois é bem possível que determinada empresa busque burlar a incidência das contribuições previdenciárias realizando pagamentos frequentes e pré-ajustados com nomenclaturas diversas. Em tal situação, será imperiosa a incidência das contribuições previdenciárias, tanto pela habitualidade do pagamento quanto pela expectativa de percepção da verba pelo trabalhador (*em verdade, muitas vezes, é a habitualidade do pagamento que acaba ensejando a expectativa da percepção da verba pelo trabalhador*).

Tendo em vista que, no caso em análise, não há qualquer evidência de que a empresa teria se obrigado previamente a pagar a “gratificação especial” aos seus trabalhadores e inexistindo menção ao pagamento de tal verba em caráter habitual, não há como se concluir pela regular incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de “gratificação especial”, não havendo reparos a serem feitos ao entendimento prestigiado no Acórdão n.º 2401-003.964.

Assim, de todo o exposto, **VOTO** por **CONHECER** o recurso interposto pela Fazenda Nacional e **NEGAR-LHE** provimento.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes