



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720691/2011-31
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-008.178 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BANCO BTG PACTUAL S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PLR. NEGOCIAÇÃO. PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. RECUSA. COMUNICAÇÃO À AUTORIDADE COMPETENTE. OBRIGAÇÃO DO EMPREGADOR.

Tendo o ente sindical se recusado a participar das negociações para pagamento da participação nos lucros, deve o empregador comunicar tal recusa ao Ministério do Trabalho e Emprego, para adoção das providências legais cabíveis.

PLR. COMISSÃO PARITÁRIA. AUSÊNCIA DE REPRESENTANTE SINDICAL. IMPOSSIBILIDADE.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. NATUREZA SALARIAL.

A gratificação paga por ocasião da admissão ou da demissão do empregado pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto a sua natureza é salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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. (Súmula CARF nº 119)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Nos termos do art. 58, §5º, do Anexo II, do RICARF, o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada) na reunião anterior. Julgamento iniciado na reunião de Agosto/2019.

Relatório

No presente processo, encontram-se em julgamento os seguintes autos de infração:

- **Debcad 37.343.844-3**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT;

- **Debcad 37.343.845-1**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação e INCRA);

- **Debcad 37.343.842-7**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT;

- **Debcad 34.343.843-5**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação e INCRA); e

- **Debcad 37.343.846-0**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias

Conforme Relatório Fiscal de fls. 26 a 45, constituem fatos geradores das Contribuições lançadas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a título de Gratificação Espontânea, quando da admissão ou demissão do empregado, e de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em desconformidade com a Lei nº 10.101, de 2000, no período de 01/2007 a 03/2007.

Em sessão plenária de 14/05/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-004.053 (fls. 813 a 824), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

Autos de Infração DEBCAD's n.ºs 37.343.8443; 37.343.8451; 37.343.8427; 37.343.8435; 37.343.8460

Consolidados em 30/08/2012

PLR SEM PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. INDEVIDO.

O PLR que não conta com a participação do sindicato da categoria não se encontra na regularidade. Ainda que o sindicato manifeste formalmente a sua discordância na votação dos membros que comporão a representatividade da categoria, ele é obrigado a participar das reuniões e de todas as formalidades. Caso ocorra recusa há como ser compelido a pronunciar, seja pelo Ministério Público do Trabalho ou pelo Judiciário.

Contribuinte que não esgota todos os viés para compelir o sindicato a participar formalmente do PLR possui culpa, razão pela qual não deverá ter seu plano considerado como regular.

GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA NA CONTRATAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS. INDENIZAÇÃO.

Não incide contribuição previdenciária a gratificação espontânea de contratação de funcionário, pois trata-se de verba indenizatória que visa compensar o novo funcionário pela saída imotivada do outro emprego. Serve para contemplar talentos.

No presente caso há nos autos contratos onde prevêm as verbas remuneratórias à aqueles funcionários que receberam o bônus de contratação, levando nos a crer que aquelas verbas que foram pagas fora do contrato do trabalho são indenizatórias.

MULTA. Retroatividade da legislação mais benéfica com fulcro no artigo 106, II, C do CTN. No presente caso a legislação mais benéfica ao contribuinte é o artigo 32-A da Lei 8.212/91, no caso do descumprimento da obrigação acessória. E para aplicar a multa do artigo 61, da Lei 9.430/96, referente a multa de mora.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso nos levantamentos L2 e L31, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso. O conselheiro Marcelo Oliveira acompanhou a votação por suas conclusões, por entender que a motivação de ausência de previsão no § 9º, Art. 28, da Lei 8.212/1991, somente, não é capaz de demonstrar a ocorrência do fato gerador do tributo nos pagamentos em questão; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete e Marcelo, que votam em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da Participação nos Lucros e Resultados (PLR), devido a imprescindibilidade da participação sindical, nos termos do voto do Relator. Impedido: Adriano Gonzáles Silvério. Declaração: Manoel Coelho Arruda Júnior. Sustentação: Celso Costa. OAB: 148.225/SP.

O processo foi encaminhado à PGFN em 14/09/2015 (Despacho de Encaminhamento de fls. 825) e, em 23/10/2015, foi interposto o Recurso Especial de fls. 826 a 850 (Despacho de Encaminhamento de fls. 851), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir as seguintes matérias:

- incidência de Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos a título de Gratificação Espontânea; e

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 09/03/2016 (fls. 853 a 861).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

Dos valores pagos a título de Gratificação Espontânea

- cabe verificar que a gratificação espontânea foi paga pela empresa em razão do trabalho: no caso da gratificação por contratação constitui antecipação de pagamento pelos serviços que serão prestados e no caso da gratificação por demissão constitui retribuição pelo trabalho efetivamente desenvolvido na empresa;

- quanto à tese defendida pelo acórdão recorrido de que a gratificação seria uma espécie de indenização paga ao contratado ou ao demitido, não há plausibilidade, uma vez que não há o fim de ressarcir, reparar ou compensar direito lesado;

- indenizar, no contexto da presente análise, significa compensar/reparar um dano sofrido pelo empregado, ressarcir gastos no desempenho de suas funções ou fazer um pagamento devido à supressão de algum direito que poderia ter sido usufruído e não o foi;

- portanto, diante do conceito de indenização, a gratificação espontânea não se amolda como parcela indenizatória;

- cumpre observar que a inexistência de habitualidade não enseja, necessariamente, a conclusão de que se trata de um ganho eventual;

- reconhecido pela CSRF que os pagamentos realizados por empresas em situações pré-definidas, independentes de eventos futuros e incertos, ainda que sem continuidade no tempo, não se enquadram como ganho eventual, cabe analisar os pagamentos relativos à gratificação espontânea objeto destes autos;

- uma vez fixado que o pagamento se dá em razão do trabalho e afastado o caráter não eventual, cabe reconhecer a sua natureza remuneratória;

- destaque-se que a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho reconhece caráter salarial às verbas pagas a título de gratificação por contratação ou demissão.

No que tange à segunda matéria - **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009** - a Fazenda Nacional pede que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias, nos moldes dos art. 32 e art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; ou

b) multa aplicada de ofício, nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja dado provimento ao Recurso Especial, para que seja reformado o acórdão recorrido.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 01/04/2016 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 864/865), o Contribuinte, em 14/04/2016, ofereceu as Contrarrazões de fls. 867 a 891 e interpôs o Recurso Especial de fls. 1.001 a 1.037.

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte argumenta:

Das razões para a inadmissibilidade do Recurso Especial em relação às Gratificações Espontâneas

- o acórdão paradigma não trata de contexto fático similar ao do recorrido;
- de acordo com os fatos descritos no paradigma, Acórdão nº 2401-02.250, é possível depreender que as gratificações espontâneas foram realizadas pela sociedade autuada de forma sistematizada e em contraprestação aos serviços prestados por seus empregados;
- em relação à nítida natureza de contraprestação, como bem descrito pelo julgador no acórdão paradigma, a autuada "não apresentou argumentos suficientes para desconstituir o lançamento";
- ocorre que, diferentemente do contexto fático do acórdão paradigma, no presente caso restou cabalmente demonstrado que os pagamentos das gratificações espontâneas ocorreram por mera liberalidade do Contribuinte, apenas em uma única ocasião, somente para quatro funcionários, do total de 377 existentes no período e por razões alheias aos serviços prestados;
- no presente caso, os pagamentos das gratificações espontâneas não faziam parte da mecânica generalizada da empresa;
- fato é que não há uma linha sequer do acórdão paradigma que ateste que as gratificações espontâneas pagas pela sociedade autuada ocorreram por mera liberalidade, em uma única ocasião, para um número restrito de funcionários e por razões alheias aos serviços;
- assim, diferentemente do presente caso, o acórdão paradigma trata de situação fática diametralmente distinta, na medida em que o julgador afirma categoricamente que os pagamentos eram realizados para todos os segurados, de forma sistemática e durante a prestação de serviços.

Da não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a título de Gratificações Espontâneas

- ao contrário do que defende a Fazenda Nacional, estas verbas jamais poderiam ser enquadradas no conceito de "salário de contribuição", previsto no artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, vez que não representam uma contraprestação por serviços prestados, mas verdadeiras indenizações;

- este "incentivo à contratação", por se tratar de "incentivo", não tem qualquer relação aos serviços que possam ser prestados, mas tão somente à assinatura do contrato e início da relação de emprego;

- no mesmo sentido, diferentemente do que quis fazer parecer o acórdão paradigma, gratificações pagas quando da rescisão contratual nada têm a ver com "evitar desligamento", mas ressarcir pelos danos causados com essa demissão;

- os referidos pagamentos, quando da contratação do funcionário, foram efetuados pelo Contribuinte com o único intuito de indenizar pessoas que mantinham vínculo empregatício com outra empresa e que, ao rescindirem seus antigos contratos de trabalho e assumirem uma nova relação empregatícia estariam perdendo verbas trabalhistas, a estabilidade e a confiança adquiridas no emprego anterior;

- por outro lado, os pagamentos de gratificações espontâneas, quando da rescisão do contrato de trabalho, possuem o objetivo de reparar o trabalhador que é surpreendido com uma demissão sem justa causa;

- a verdade é que as gratificações espontâneas aqui discutidas não estão vinculados ao serviço que será ou foi prestado pelo funcionário, mas sim à contratação ou à demissão deste, tanto é assim que estes valores são pagos independentemente de qualquer critério qualitativo (e mesmo independentemente de sua efetiva prestação);

- assim sendo, o pagamento de gratificações espontâneas nestas condições representa para o funcionário um "ganho eventual" e, assim, não devem ser oferecidas à tributação, nos termos do mencionado parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212, de 1991;

- ao contrário do alegado pela Fazenda Nacional, no presente caso o pagamento das gratificações espontâneas pelo Contribuinte não foram previsíveis, porque não foram esperadas;

- por tratar-se de liberalidade, o Contribuinte poderia não tê-los pago e os seus funcionários sequer saberiam que receberiam, seja quando foram procurados para concorrer a uma vaga, seja quando demitidos.

Do correto critério de cálculo das multas adotado no acórdão recorrido

- verifica-se que, ao calcular as multas de mora, as autoridades fiscais entenderam que a nova multa é de 75% e que, portanto, se comparada à multa de 24% vigente à época, esta última deve prevalecer por ser mais benéfica;

- entretanto, nos termos da atual redação do artigo 61, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, a multa de mora está limitada a 20% e, portanto, por ser mais benéfica que a multa aplicável à época (24%), deve retroagir para beneficiar o Contribuinte;

- em relação ao suposto erro no preenchimento da GFIP, a multa vigente à época dos fatos geradores aqui discutidos estava prevista nos parágrafos 4º e 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212, de 1991, que estabeleciam multiplicadores em função do número de segurados;

- ocorre que, após o advento da Lei nº 11.941, de 2009, os referidos dispositivos foram revogados e passou a valer a regra prevista no artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991;

- assim, conforme decidido no acórdão recorrido e tendo em vista a aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, do CTN, o artigo 32-A deve ser aplicado em relação ao suposto descumprimento das obrigações acessórias.

Ao final, o Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, no tocante às gratificações espontâneas e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi dado seguimento parcial, apenas em relação à matéria a seguir especificada, conforme despacho de 30/08/2016 (fls. 1.219 a 1.226):

- legalidade dos pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Cientificado do Despacho de Admissibilidade em 26/09/2016 (AR de fls. 1.261/1.262), o Contribuinte apresentou, em 29/09/2016 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.230), o Requerimento de Agravo de fls. 1.231 a 1.240, rejeitado conforme despacho de 20/10/2017 (fls. 1.264 a 1.274).

Em seu apelo, quanto à matéria que obteve seguimento, o Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- em relação aos pagamentos de PLR, o acórdão recorrido entendeu que, ainda que o sindicato tenha se recusado a integrar a Comissão de Empregados e a participar da negociação do Plano de PLR, os referidos pagamentos estariam em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, uma vez que o Contribuinte não teria se utilizado de todos os meios coercitivos existentes;

- não obstante, o acórdão recorrido não mencionou a base legal para tal exigência, tampouco quais seriam estes meios coercitivos, limitando-se a transcrever na ementa "seja pelo Ministério Público do Trabalho ou pelo Judiciário";

- o Contribuinte afirma que a cobrança das contribuições sociais pretendidas é ilegítima, uma vez que (i) fez tudo o que estava a seu alcance para que o sindicato integrasse a comissão e participasse da elaboração do Plano de PLR questionado e (ii) inexistia na Lei nº 10.101, de 2000, tampouco na legislação trabalhista, a previsão de adoção de meios coercitivos para a situação aqui discutida;

- buscando atender a todas as determinações legais, em 1º/06/2006 o Contribuinte divulgou edital interno, convocando seus empregados a se inscreverem para compor a Comissão de Empregados (doc. 05 do Recurso Voluntário);

- em 19/06/2006, a Comissão de Empregados se reuniu, confirmando sua composição e deliberando sobre o respectivo funcionamento, o sistema de aprovação de decisões e os deveres e obrigações (doc. 07 da Impugnação);

- com todos os requisitos formais atendidos no que tange à formação e composição da Comissão de Empregados, o Contribuinte buscou o sindicato, para que indicasse um representante para dela também fazer parte;

- nesse sentido, em 25/08/2006, o Contribuinte enviou carta ao sindicato informando que pretendia celebrar o Plano de PLR, solicitando, expressamente, a indicação do referido representante (doc. 08 da Impugnação);

- contudo, para surpresa do Contribuinte, a carta foi respondida com uma recusa injustificada do sindicato e, sem maiores explicações ou motivações, o seu representante escreveu de próprio punho: "Recebemos, não concordamos com a forma de eleição da comissão e a forma de negociação da PLR";

- muito embora o Contribuinte estivesse aberto a receber sugestões do sindicato, também não foi apresentada qualquer reivindicação ou sugestão por parte daquela entidade, havendo simplesmente a recusa a participar da Comissão de Empregados;

- o Contribuinte, ainda no ímpeto de evidenciar sua boa-fé e sanar todo e qualquer vício de forma que pudesse vir a descaracterizar os pagamentos de PLR relativos ao ano-calendário 2006, em 04/10/2006 remeteu ao sindicato cópia do referido Plano, para arquivamento, que foi recebida pelo sindicato em 06/10/2006 (doc. 10 da Impugnação);

- a verdade é que o Contribuinte empreendeu seus melhores esforços, fazendo de tudo que estava ao seu alcance para garantir que o sindicato integrasse a Comissão de Empregados e participasse da negociação do Plano de PLR, porém o sindicato manteve-se silente e inerte durante todo o processo;

- ocorre que, além de não existir qualquer dispositivo legal que trate da suposta adoção de "meios coercitivos" para obrigar sindicatos a participarem de Comissões de Empregados, fato é que outras Turmas de Julgamento deste CARF já adotaram entendimento diametralmente opostos quando da análise de situações fáticas idênticas ao presente caso, ao decidirem que planos de PLR não podem ser invalidados quando sindicatos se recusam a participar da negociação e a integrar as Comissões Paritárias;

- no mesmo sentido dos acórdãos paradigmas, vale mencionar o Acórdão n.º 1101-000.846, proferido pela 1ª Turma da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, em que o Contribuinte também figura como parte, no qual se firmou entendimento de que a mera ausência de representação sindical não afasta a natureza de PLR dos pagamentos realizados;

- importante ressaltar que o entendimento dos paradigmas está alinhado com o do Superior Tribunal de Justiça, sobre a participação sindical nas comissões de empregados;

- na mesma linha da decisão do STJ, o Tribunal Superior do Trabalho manifestou-se no sentido de que a participação do representante do sindicato é possível, porém não essencial, na medida em que a elaboração de planos para o pagamento de PLR não versa sobre direito coletivo, mas sobre direitos individuais plúrimos;

- em outra oportunidade, o TST também se manifestou, no sentido que a recusa por sindicatos em participar das negociações contraria a sua própria razão de existir, restabelecendo a validade do plano de PLR aprovado pela comissão de empregados;

- o papel de mero assistente nas negociações de PLR realizadas por meio de comissão eleita pelos empregados fica evidente ao se notar que a Lei n.º 10.101, de 2000, muito embora determine a participação da entidade sindical dos trabalhadores na Comissão de Empregados, não estabeleceu qualquer forma de obrigá-lo a participar;

- ao invés de se recusar a participar injustificadamente, caso o sindicato não concordasse com qualquer aspecto aplicável ao Plano de PLR do Contribuinte, inclusive a composição da Comissão de Empregados, ainda assim deveria ter nomeado representante para que fossem discutidas eventuais alterações;

- nesse sentido, o princípio da razoabilidade deve ser aplicado, já que o Contribuinte não pode ser prejudicado quando o sindicato se recusa a cumprir com determinação legal após ser chamado e comunicado em diversas oportunidades.

Ao final, o Contribuinte pede o conhecimento e provimento do Recurso Especial.

O processo foi encaminhado à PGFN em 16/03/2018 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.294) e, em 22/03/2018 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.304), foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 1.295 a 1.303, contendo os seguintes argumentos:

- depreende-se do art. 2º, inciso I, da Lei nº 10.101, de 2000, que a lei regulamentadora exige a participação efetiva da entidade sindical na negociação, por meio de um representante indicado pela categoria dos empregados;

- as formalidades mencionadas não se configuram faculdades na negociação, mas sim normas cogentes, por imposição legal, para validade do benefício do instituto da Participação nos Lucros e Resultados;

- no caso de recusa do sindicato, o ordenamento pátrio prevê remédio para este tipo de situação, conforme o art. 616 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT;

- no sentido da necessidade de participação do sindicato na negociação da PLR, ainda que compulsoriamente, para que não haja incidência de Contribuições Previdenciárias sobre tal parcela, já se manifestou a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do acórdão nº 9202-005.211;

- assim, diante da falta de participação do sindicato representante da categoria na negociação da PLR, o Contribuinte não pode se valer do benefício legal.

Ao final, a Fazenda Nacional requer que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Nacional. Em julgamento Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda

Infração: No presente processo, encontram-se em julgamento os seguintes Autos de

- **Debcad 37.343.844-3**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT;

- **Debcad 37.343.845-1**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação e INCRA);

- **Debcad 37.343.842-7**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT;

- **Debcad 34.343.843-5**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação e INCRA); e

- **Debcad 37.343.846-0**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias

Conforme Relatório Fiscal de fls. 26 a 45, constituem fatos geradores das Contribuições lançadas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a título de Gratificação Espontânea, quando da admissão ou demissão do empregado, e de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em desconformidade com a Lei nº 10.101, de 2000, no período de 01/2007 a 03/2007.

O Recurso Especial do Contribuinte, na parte em que teve seguimento, visa rediscutir a **legalidade dos pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR)**.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por sua vez, visa rediscutir a **incidência de Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos a título de Gratificação Espontânea; e a aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

Recurso Especial do Contribuinte

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

A matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeros julgamentos, destacando-se o Acórdão nº 9202-007.364, de 28/11/2018, da lavra do Ilustre Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, cujos fundamentos ora adoto como minhas razões de decidir:

As contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários, encontram abrigo na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195 da CF/1988:

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 e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

Aperceba-se que, como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte tratou de esclarecer que a incidência da contribuição alcança a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do nomen jures que lhe venha a ser atribuído.

À luz do que estabelece o texto constitucional, o **caput** do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 tratou de constituir a base de cálculo das contribuições para o Regime Geral de Previdência Social (salário-de-contribuição) como sendo “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**”.

Não restam dúvidas de que a PLR paga aos empregados tem por objetivo retribuir o trabalho. Via de regra, essa verba tem como desígnio premiar o esforço adicional empreendido pelos obreiros no intuito de incrementar os resultados da empresa. Desnecessários, pois, grandes esforços interpretativos para se concluir que a participação nos lucros ou resultados encontra-se inserida no conceito de salário-de-contribuição. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

É certo que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais do trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. (Grifou-se)

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição (base cálculo da contribuição previdenciária) está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo constitucional. Senão vejamos:

Art. 28. [...]

[...]

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

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

[...] (Grifou-se)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei n.º 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de PLR pelas contribuições previdenciárias. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema. Confira-se:

RE393764 AgR /RSRIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRA CIE Julgamento: 25/11/2008
Órgão Julgador: Segunda Turma

Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Os valores pagos a título de PLR têm natureza retributiva e sua desvinculação do salário-de-contribuição, repise-se, está subordinada ao estrito cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei específica.

Pois bem. A questão devolvida a este Colegiado diz respeito aos efeitos da não participação de representante do sindicato representativo da categoria na comissão paritária responsável pela negociação da PLR.

De acordo com o voto condutor da decisão recorrida, o Sindicato, em que pese formalmente convocado pela empresa, negou-se a participar das negociações levadas a efeito por meio das comissões constituídas para tal fim. Essa situação restou evidenciada tanto no Relatório Fiscal quanto nos esclarecimentos prestados pela entidade sindical à autoridade autuante no documento de fls. 110/112.

Em vista disso, concluiu o Colegiado recorrido que 'a falta de assinatura no instrumento e ausência de arquivamento junto a entidade sindical, não tem o condão de invalidar os acordos firmados, por falta de requisito formal previsto na Lei nº 10.101, de 2000'.

A Fazenda Nacional, por seu turno, argumenta que, no caso de recusa do sindicato em participar das negociações relacionadas à PLR, deveria a empresa recorrer ao art. 616 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT e comunicar o fato ao Departamento Nacional do Trabalho para que fosse providenciada a convocação compulsória da entidade sindical. Não tendo sido adotada tal providência, e, '*ante a ausência de demonstração da participação efetiva do sindicato específico representante da categoria, a contribuinte não pode se valer do benefício legal do programa de participação nos lucros e resultados pelos empregados*'.

A Lei 10.101/2000, ao versar sobre as negociações entre trabalhadores e empregadores com vistas ao pagamento de PLR possibilitou a celebração de ajustes por meio de acordo, convenção coletiva, ou ainda por comissão constituída por representantes do empregador e dos empregados, mas com a necessária participação do sindicato representativo dos trabalhadores. Confira o teor do dispositivo na sua versão original:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

De se notar que, conquanto o inciso I acima tenha sido alterado pela Lei nº 12.832/2013 para garantir a paridade na comissão, a obrigatoriedade de participação de representante do sindicato no processo levado a efeito à luz desse dispositivo manteve-se indene. Abaixo transcreve-se o teor da disposição modificado:

I – comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)(Produção de efeito)

É incontroverso que não houve participação de representante do sindicato dos trabalhadores na comissão que ajustou os termos para o pagamento de PLR no período de apuração objeto do lançamento. Claro está, portanto, que restou descumprida a regra insculpida no inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Acerca desse assunto, o inciso III do art. 8º da Constituição Federal estabelece que 'ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas'. Necessário esclarecer que ao preconizar a participação de representante do sindicato dos trabalhadores nos acordos de PLR celebrados a partir de comissões paritárias, pretendeu o legislador dar efetividade ao disposto na Lei Maior. Até porque, também há norma constitucional (art. 8º, VI) que impõe aos sindicatos a obrigação de participar das negociações coletivas de trabalho.

As disposições acima referidas não deixam dúvidas de que a participação dos sindicatos em processos de negociação não se trata de mera faculdade. Trata-se de diretriz de caráter obrigatório cujo propósito é '*a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria*' ou das categorias profissionais representadas pela entidade, sendo a ela defeso, por determinação constitucional, escusar-se de cumprir o seu mister.

Não se pode olvidar, contudo, do argumento que a empresa vem apresentando desde a impugnação segundo o qual a ausência de representante no sindicato na comissão paritária teria decorrido da recusa deliberada da entidade representativa dos trabalhadores em participar do processo negocial. Todavia, embora reconheça bastante razoável esse argumento, não o considero como suficientemente hábil a justificar o descumprimento da regra contida no inciso I da Lei 10.101/2000.

É que a Lei nº 10.101/2000 exige a participação efetiva dos sindicatos na mesa de negociações. Eventual recusa da entidade em participar das tratativas a respeito da PLR não tem o condão de excluir a exigência legalmente estatuída uma vez que há norma voltada para a resolução de situações dessa natureza.

Verificada a recusa do sindicato em cumprir seu dever constitucional, deveria o sujeito passivo recorrer às soluções fixadas no art. 616 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, cuja reprodução mostra-se imperiosa:

Art. 616 Os Sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229/67)

§ 1º Verificando-se recusa à negociação coletiva, cabe aos Sindicatos ou empresas interessadas dar ciência do fato, conforme o caso, ao Departamento Nacional do Trabalho ou aos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, para convocação compulsória dos Sindicatos ou empresas recalcitrantes. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

§ 2º No caso de persistir a recusa à negociação coletiva, pelo desatendimento às convocações feitas pelo Departamento Nacional do Trabalho ou órgãos regionais do Ministério de Trabalho e Previdência Social, ou se malograr a negociação entabulada, é facultada aos Sindicatos ou empresas interessadas a instauração de dissídio coletivo. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

§ 3º Havendo convenção, acordo ou sentença normativa em vigor, o dissídio coletivo deverá ser instaurado dentro dos 60 (sessenta) dias anteriores ao respectivo termo final, para que o novo instrumento possa ter vigência no dia imediato a esse termo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 424/69)

§ 4º Nenhum processo de dissídio coletivo de natureza econômica será admitido sem antes se esgotarem as medidas relativas à formalização da Convenção ou Acordo correspondente. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

Com base na norma trabalhista, diante da negativa do sindicato em atender à convocação feita pelo contribuinte, deveria esse ter dado ciência do fato ao órgão responsável do Ministério do Trabalho, para que se procedesse sua convocação compulsória. Não tendo sido adotada a medida ora mencionada, e sem a presença, em

referidas comissões, de um representante indicado pela entidade de classe, tem-se que o pagamento da PLR foi feito em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

A respeito da premissa estampada no voto vencedor da decisão fustigada e repisada nas contrarrazões do sujeito passivo, de que, ao caso concreto, não seria inaplicável o art. 616 da CLT, pois referido dispositivo se dirigiria especificamente à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva, entendo que, muito embora esse artigo esteja inserido no título da norma trabalhista relacionado às convenções coletivas de trabalho, o texto legal em momento algum faz esse tipo de restrição, sendo, por essa razão, aplicável às negociações coletivas em geral, na esteira do que estabelece o inciso VI do art. 8º da Constituição.

Conclui-se assim, que a falta de participação do representante sindical nas negociações para pagamento da PLR caracteriza-se como descumprimento injustificável da lei que regulamenta o benefício (Lei 10.101/2000, art. 2º, I), atraindo a incidência das contribuições previdenciárias, em virtude do desatendimento o disposto a alínea “j” 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. (destaques no original)

Destarte, diante da recusa do ente sindical em participar das negociações coletivas, tem a empresa ao seu dispor instrumento legal para suscitar ao Ministério do Trabalho a sua convocação compulsória.

Ademais, a própria Lei nº 10.101, de 2000, em seu art. 4º, estabelece mecanismos para a solução de impasses na negociação da PLR, de sorte que não há razão para se mitigar a participação do sindicato, conforme defende o Contribuinte. Confira-se:

Art.4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I- mediação;

II - arbitragem de ofertas finais, utilizando-se, no que couber, os termos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996.(Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)(Produção de efeito)

§1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela em que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§4º O laudo arbitral terá força normativa, independentemente de homologação judicial.

Não tendo o Contribuinte adotado quaisquer dessas providências, resta caracterizado o descumprimento do requisito obrigatório previsto no art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade, relativamente à primeira matéria - **incidência de Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos a título de Gratificação Espontânea.**

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, nessa parte, alegando inexistência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, de sorte que convém examinar as situações fáticas retratadas nos julgados em confronto.

No acórdão recorrido, em relação à matéria ora analisada, o voto assim registra:

Acórdão recorrido

Estas autuações são referentes a gratificação espontânea na contratação de alguns funcionários que ingressaram na Recorrente, como forma de indenização por terem saído de seus antigos locais de trabalho.

Minha posição nesta Turma é por todos conhecidos, cuja qual mantenho-me nela, onde vejo esta verba como uma **verba indenizatória, eis que paga para contemplar talentos, ou seja, só recebe ela aquele profissional de destaque e por isto é indenizado.**

(...)

De mais a mais, no presente caso há nos autos contratos onde prevêm as verbas remuneratórias à aqueles funcionários que receberam o bônus de contratação, levando-nos a crer que aquelas verbas que foram pagas fora do contrato do trabalho são indenizatórias.

Então, ao contrário de muitos julgadores, penso que o contrato apresentado faz um elo com as verbas remuneratória e não há necessidade de expressar as verbas indenizatórias.

Penso que um ótimo profissional merece ser indenizado e não imponho critérios para reafirmar a natureza da verba indenizatória, até porque, como ‘escravo da lei’ que o julgador é, deve ele se pautar nela, e, como não há nenhuma determinação legal dispondo requisitos, perdura meu pensar. (grifei)

Assim, no acórdão recorrido considerou-se que a Gratificação Espontânea não teria natureza salarial, visto que seria uma forma de indenização.

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência teria de ser representado por julgado em que o caráter remuneratório fosse mantido em face de verba com características semelhantes à tratada no acórdão recorrido.

Quanto ao paradigma - **Acórdão nº 2401-02.250** - a Fazenda Nacional reproduz os seguintes trechos:

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006

(...)

SALÁRIO INDIRETO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA

A natureza atribuída pela autoridade fiscal, nomeando a verba Bônus de Contratação e Permanência, com uma espécie de prêmio, para atrair bons funcionários para a recorrente, encontra-se, sem dúvida, dentro do conceito do salário de contribuição, posto que nada mais é do que um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação.

A mera alegação de que as despesas contabilizadas, são apenas provisões, não merece prosperar, quando não demonstrada reversão das mesmas.

Voto

O ponto chave é a identificação do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Conforme já amplamente discutido acima para, o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a

retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, seja em que momento da contratação esses pagamentos ocorram, posto que pagamentos em contratos prévios, com a conotação de estímulo para um trabalho ou mesmo vínculo que logo a seguir irá se concretizar, acabar por estar incluído no conceito de remuneração. (destaques da Fazenda Nacional)

O cotejo promovido pela Fazenda Nacional demonstra existir efetivamente o dissídio interpretativo: enquanto o acórdão recorrido concluiu que os valores pagos a título de Gratificação Espontânea possuem natureza indenizatória, o paradigma atribuiu caráter remuneratório a verba de mesma natureza, incluindo-a no campo de incidência das Contribuições Previdenciárias.

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte ainda assevera que, no caso do paradigma, as gratificações eram pagas de forma sistematizada e em contraprestação pelos serviços prestados pelos empregados, enquanto que no seu caso ela somente foi paga a quatro empregados. Tal argumento ancora-se no relatório do paradigma, onde constou que a empresa remunerava seus segurados empregados a título de Bônus de Contratação e Bônus de Permanência, citando-se os períodos em que os pagamentos teriam ocorrido. Ademais, a empresa do paradigma não teria apresentado argumentos que lograssem desconstituir o lançamento.

Com efeito, nenhum desses argumentos distancia o acórdão recorrido do paradigma, já que este em momento algum justifica o seu posicionamento no quantitativo de pagamentos ou de empregados abrangidos pelo benefício. Ademais, no presente caso a matéria de defesa em nada altera a similitude fática verificada entre os acórdãos recorrido e paradigma. Confira-se o voto do paradigma, na parte em que demonstra o posicionamento genérico, aplicável a qualquer pagamento efetuado a título de bônus de contratação ou permanência:

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito remuneração.

Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Entendo que o conceito de 'habitual', suscitado pelo recorrente para afastar a incidência de contribuições não se coaduna, com a regra descrita na lei 8212/91. O termo eventual não está relacionado ao número de vezes, mas a correlação direta entre o fornecimento da verba e a prestação de serviços. Ou seja, caso o pagamento não possua qualquer correlação com o trabalho prestado, não sofrerá a incidência de contribuição por tratar-se de uma verba eventual. Porém o conceito de prêmio, como o fornecimento pela empresa recorrente, possui relação direta com o contraprestação de serviços, já que o pagamento nada mais é do que um incentivo, seja para contratação, ou mesmo para que se evite o desligamento do empregado da empresa. **Por isso a referida verba, independente do número de vezes possui natureza salarial, e por consequência, constitui base de cálculo de contribuição previdenciária.**

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisar-lhe o mérito.

Conforme o Auto de Infração, trata-se do pagamento de verba denominada de Gratificação Espontânea, paga da seguinte forma (fls. 28/29):

13) DOS LEVANTAMENTOS 'L2 - GRATIFICAÇÃO LA' e 'L31 - GRATIFICAÇÃO LS'

(...)

13.5) A partir das folhas de pagamento em formato digital MANAD apresentadas, foram identificados pagamentos de gratificações espontâneas aos segurados empregados

relacionados na planilha Anexo 2, por ocasião das suas respectivas admissões ou demissões na empresa. **Confrontando-se as datas de admissão e de demissão com as competências de pagamento destas gratificações, verifica-se que foram pagas na competência da data de admissão ou na competência da data de demissão**, tendo por objeto remunerar o empregado pela assinatura ou pela rescisão do contrato de trabalho.

13.5.1) O empregado CARLOS EDUARDO PALHARES SEQUEIRA recebeu a gratificação espontânea na competência 01/2007 e foi admitido em 02/01/2007.

13.5.2) A empregada PATRÍCIA PEREIRA BIANCHI recebeu a gratificação espontânea na competência 01/2007 e foi demitido em 30/01/2007.

13.5.3) A empregada INES TAMIE YANO recebeu a gratificação espontânea na competência 03/2007 e foi demitido em 30/03/2007.

13.5.4) O empregado ARMANDO DO NASCIMENTO DE VASCONCELO recebeu a gratificação espontânea na competência 03/2007, foi admitido em 15/01/2007 e foi demitido em 19/03/2007.

(...)

13.7) Diante dos elementos apresentados e não estando estes pagamentos, em sua natureza, relacionados no rol de não incidências do parágrafo 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, esta Fiscalização concluiu que tais pagamentos se constituem em valores pagos aos segurados empregados enquadrados no conceito de salário de contribuição previdenciário (art. 28, I da Lei n.º 8.212/91), sujeitos, portanto à incidência das contribuições previdenciárias."

Assim, constata-se que a Gratificação Espontânea foi paga, no primeiro caso, na competência da admissão, enquanto que os demais foram agraciados quando da demissão, de sorte que as verbas foram recebidas no contexto do contrato de trabalho, embora não tenham figurado nos respectivos contratos (fls. 485 a 489).

A Constituição Federal, em seu art. 195, I, "a", assim estabeleceu:

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 n.º 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 n.º 20, de 1998)

a) 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; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

A Lei n.º 8.212, de 1991, por sua vez, assim dispõe em seu artigo 22:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I. vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas 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. (redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

Por fim, o art. 28, da mesma Lei n.º 8.212, de 1991, definiu o que seria o salário de contribuição do segurado empregado:

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; (redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) (grifei).

Por outro lado, a Gratificação Espontânea ora tratada não pode ser enquadrada em qualquer das exceções ao salário de contribuição, constantes do citado dispositivo legal em seu § 9º, vedada qualquer analogia, a teor do art. 111, do CTN.

Assim, constatando-se que a gratificação ora tratada foi paga na constância do contrato de trabalho, em quase todos os casos no momento da demissão, caberia ao Contribuinte provar que ela teria caráter indenizatório e não de retribuição pelo trabalho, inclusive como instrumento de manutenção do empregado no cargo, o que não foi feito no presente caso.

Nesse contexto, trago à colação os fundamentos da decisão de primeira instância (fls. 189/190), que agrego ao presente voto:

16. A interessada, por sua vez, entendeu que o pagamento de gratificações espontâneas, por mera liberalidade do empregador, não se prestam a remunerar o trabalho executado e nem tem o caráter de habitualidade, tendo sido pagos uma única vez durante o contrato de trabalho, estando portanto enquadrado como ganho eventual previsto no art. 28, 9º, da Lei 8.212/1991 (hipóteses de não incidência). Alega ainda que os contratos de trabalho anexados às fls. 485/489 não prevêm o pagamento das referidas gratificações, não podendo tampouco ser consideradas como previamente ajustadas.

17. De fato, para cada um dos 4 trabalhadores relacionados que receberam a “gratificação espontânea”, somente foi identificado um pagamento dessa natureza pela autoridade fiscal. No entanto, como descrito no relatório fiscal, **a empresa tinha o costume de conferir a determinados funcionários, por ocasião de sua admissão ou demissão, pagamentos a título de gratificação espontânea, em valores bastante significativos – entre R\$ 20.000,00 e R\$ 164.133,25 (planilha de fls. 29), o que desvirtua o pagamento de um mero ganho eventual, não integrante do salário-de-contribuição.**

18. **O ganho eventual não deve interferir de modo tão ostensivo no patrimônio do trabalhador.** Veja-se que por exemplo a funcionária INES TAMIE YANO recebeu aproximadamente 13 salários contratuais, totalizando R\$ 285.951,84, por ocasião de sua demissão.

19. A legislação previdenciária ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utilizou, para definir o conceito de salário-de-contribuição, um critério amplo, pois entendeu como remuneração todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive (e não exclusivamente) os ganhos habituais sob a forma de utilidades, senão vejamos:

(...)

20. **Assim, o conceito de salário-de-contribuição não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral.** Ainda que a roupagem jurídica seja de uma gratificação espontânea, a situação fática demonstra que o intuito era nitidamente de complementação da remuneração.

21. **No que tange à gratificação paga no momento da admissão, ainda que não prevista no contrato de trabalho escrito, não se pode ignorar o seu cunho nitidamente salarial, como incentivo ao início da relação laboral**, mormente quando se trata de cargos estratégicos em que as pessoas mais qualificadas são disputadas no mercado de trabalho.

Ademais, agregando-se as informações constantes do Relatório Fiscal às fls. 28, 29 e 40 e dos Contratos de Trabalho às fls. 485 a 489, salta aos olhos a proporcionalidade entre a Gratificação Espontânea, o salário e o tempo de serviço do empregado, o que reforça a formação da convicção desta Conselheira, no sentido de sua natureza salarial. Confira-se:

- ARMANDO DO NASCIMENTO DE VASCONCELOS recebeu a gratificação espontânea de **R\$ 6.500**, na competência 03/2007, foi admitido em 15/01/2007 e demitido em 19/03/2007, tendo trabalhado **cerca de dois meses** com salário fixo de **R\$9.677,42**;

- CARLOS EDUARDO PALHARES SEQUEIRA recebeu a gratificação espontânea de **R\$ 13.199,79** na competência 01/2007, foi admitido em 02/01/2007 e demitido em 30/04/2007, tendo trabalhado **cerca de três meses** com salário de **R\$14.516,13**;

- PATRÍCIA PEREIRA BIANCHI recebeu a gratificação espontânea de **R\$ 38.689,66** na competência 01/2007, foi admitida em 13/10/2004 e demitida em 30/01/2007, tendo trabalhado **mais de dois anos** com salário de **R\$ 7.258,07**;

- INES TAMIE YANO recebeu a gratificação espontânea de **R\$ 285.951,84** na competência 03/2007, foi admitida em 11/06/2001 e demitida em 30/03/2007, tendo trabalhado **quase seis anos** com salário fixo de **R\$14.347,97**.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, no que tange à incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a verba denominada Gratificação Espontânea.

Quanto à segunda matéria suscitada pela Fazenda Nacional - retroatividade benigna na aplicação das multas - conforme informado no relatório, no mesmo procedimento fiscal foi exigida multa por descumprimento de obrigação principal, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de declaração em GFIP, portanto a retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14, de 2009, e a 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.

Assim, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional também nesta parte, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a súmula acima.

Em síntese, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, dele conheço e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Fl. 20 do Acórdão n.º 9202-008.178 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 16682.720691/2011-31