



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16327.720670/2012-45
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.636 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrente BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GRATIFICAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Não integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991 as verbas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

No caso, há incidência de contribuição social previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de gratificação, posto não ser eventual e não ter sido desvinculada do salário por força de lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Risso e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Miriam Denise Xavier (Suplente Convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.636 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 16327.720670/2012-45

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão de recurso voluntário 2301-004.245, que foi complementado por acórdão de embargos de declaração acolhidos sem efeitos infringentes, recurso que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: não incidência de contribuição previdenciária sobre gratificações – ganhos eventuais. Segue a ementa da decisão proferida em acórdão de recurso voluntário, nos pontos que interessam:

LANÇAMENTO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. DESCUMPRIMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GRATIFICAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Não integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991 as verbas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Os ganhos eventuais e abonos só não integral o salário de contribuição se expressamente desvinculados por força de lei.

No caso, **há incidência de contribuição social previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de gratificação, posto não ser eventual e não ter sido desvinculada do salário por força de lei.**

As gratificações tem natureza remuneratória, já que sua origem deve-se a prestação de serviço, ou colocação à disposição, à empresa, com a característica de contrapartida.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo basicamente alega que:

Não incidência de contribuição previdenciária sobre gratificações – ganhos eventuais

- conforme paradigma 2401-003.964, 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;
- ao longo de todo o processo administrativo, alegou que não há identidade entre as gratificações concedidas pelo Impugnante e a remuneração decorrente do trabalho;
- ao longo de todo o processo administrativo, alegou que não há identidade entre as gratificações concedidas pelo Impugnante e a remuneração decorrente do trabalho;
- diferente do quanto alegado no acórdão recorrido, integrado pelo acórdão que julgou os embargos de declaração, não havia aos empregados uma expectativa de receber tais valores, pois se trataram de verdadeiras gratificações espontâneas. Não se constata dos autos, tampouco é mencionado pelo Relatório Fiscal, qualquer documentação que estabelecesse um mínimo de previsibilidade de pagamento desse ganho;
- os pagamentos ocorreram uma única vez;
- conforme paradigma 2201-004.374, os valores pagos sem habitualidade e sem natureza contraprestacional não devem integrar o salário de contribuição para fins de cálculo da contribuição previdenciária;
- no caso concreto, apontou-se a incidência da contribuição previdenciária sobre a gratificação, ainda que paga eventualmente e espontaneamente / por liberalidade, ao passo que o acórdão n.º 2201-004.374 afirma que se aplica o disposto no artigo 28, parágrafo 9º, alínea “e”, item 7, da Lei n.º 8.212/91 aos casos em que o pagamento a título de gratificação tenha se dado em única parcela e sem qualquer retributividade do trabalho prestado, embora realizado a diversos empregados.

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões, nas quais pediu a manutenção da decisão recorrida.

Em face da Portaria de Pessoal CARF/ME n.º 7.329, de 30 de junho de 2022, que declarou extinto o mandato do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, os autos me foram sorteados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

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

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

2 Gratificações

A fiscalização constatou, com base nas folhas de pagamento, que a recorrente pagou verba denominada “*Gratificação Espontânea*” a 7 trabalhadores distintos. Segundo o autuante, “*o próprio nome da rubrica [indicaria] que sobre ela [incidiria] a contribuição para a Previdência Social, qual seja, a espontaneidade de pagá-la*” e que a recorrente teria dito que “*a não tributação [teria decorrido] de erro na classificação da rubrica*”.

Mês	CNPJ	NIT	Nome do Trabalhador	Valor
01/2008	01.522.368/0001-82	1.340.191.989-9	ENRIQUE CEZAR GARCIA DE CAMPOS	19.000,00
02/2008	01.522.368/0001-82	1.305.116.381-2	REGIS FRANCOIS RENE MARCAIS	51.030,00
08/2008	01.522.368/0001-82	1.220.065.988-3	MANOEL JOAQUIM DE CAMPOS	400.000,00
08/2008	01.522.368/0001-82	1.232.385.493-5	FERNANDA APARECIDA PEREIRA HERNANDEZ REQUEJO	130.000,00
08/2008	01.522.368/0001-82	1.227.554.032-8	CARLA MARA VENTURA CANAES	180.000,00
08/2008	01.522.368/0001-82	1.288.145.277-0	BRUNO JAGGI	140.000,00
11/2008	01.522.368/0001-82	1.701.884.710-7	CARLOS ALBERTO MAZZOLI	142.793,94

A decisão recorrida discordou da recorrente e asseverou (i) que os valores seriam remuneratórios, visto que estariam vinculados à remuneração; e (ii) que não seriam eventuais, já que seriam esperados pelos trabalhadores.

Pois bem. Discordo da decisão recorrida e entendo que o recurso deve ser provido.

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

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional 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 [...];

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

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

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

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

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

Segue-se, pois, que **os ganhos habituais do empregado integram o cálculo das contribuições previdenciárias, ao passo que os ganhos não habituais não o integram**. E mais, a análise deve ser efetuada caso a caso e tratar-se-ia de questão infraconstitucional, cujos contornos, portanto, são delimitados pelo Superior Tribunal de Justiça (art. 105, III, da Constituição Federal). Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso – com destaques:

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

E o Superior Tribunal de Justiça, antes mesmo da tese da Repercussão Geral, já tinha entendimento firme no sentido de que as gratificações não habituais não integram a remuneração tributável:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE, À LUZ DA PROVA DOS AUTOS, CONCLUIU PELA HABITUALIDADE E PERIODICIDADE DO PAGAMENTO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão monocrática que julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/73.

II. Trata-se, na origem, de Ação Anulatória de Débito Fiscal, na qual se busca a anulação dos débitos fiscais apurados em NFLDs, ao argumento de que não deve incidir a contribuição previdenciária sobre a verba denominada "Prêmio por Tempo de Serviço", haja vista o seu caráter indenizatório e eventual.

III. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que, **"a fim de verificar se haverá ou não incidência da contribuição previdência sob as gratificações e**

prêmios é necessário verificar a sua habitualidade. Havendo pagamento com habitualidade manifesto o caráter salarial, implicando ajuste tácito entre as partes, razão pela qual atrai a incidência da contribuição previdenciária. A propósito o STF possui entendimento firmado por meio da Súmula 207/STF de que 'as gratificações habituais, inclusive a de natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário'. Por outro lado, tratando-se de prêmio ou gratificação eventual fica afastado a incidência da contribuição, conforme entendimento extraído do disposto no art. 28, § 9º, 'e', 7 da Lei n.º 8.212/91" (STJ, REsp 1.275.695/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/08/2015).

IV. Concluindo o Tribunal de origem, à luz das provas dos autos, que a documentação carreada aos autos comprova que o prêmio por tempo de serviço não era eventual, pelo fato de possuir "periodicidade certa, condições previamente estabelecidas e critérios objetivos para a fixação do valor, abrangendo todos os funcionários das Empresas", a análise da argumentação da parte recorrente - no sentido de que a parcela em exame não deveria sujeitar-se à incidência da contribuição previdenciária, pelo fato de estarem ausentes a habitualidade e a periodicidade, bem como a completa ausência de certeza, no tocante aos valores devidos - demandaria o revolvimento do conjunto fático-probatório, o que é vedado, pela Súmula 7/STJ.

V. Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 977.744/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 8/6/2017, DJe de 27/6/2017.)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: GRATIFICAÇÕES E PRÊMIOS PAGOS DE FORMA EVENTUAL E SOB O SALÁRIO FAMÍLIA. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Cinge-se a controvérsia dos autos acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre: gratificações, prêmios e salário família.

2. **A fim de verificar se haverá ou não incidência da contribuição previdência sob as gratificações e prêmios é necessário verificar a sua habitualidade.** Havendo pagamento com habitualidade manifesto o caráter salarial, implicando ajuste tácito entre as partes, razão pela qual atrai a incidência da contribuição previdenciária. A propósito o STF possui entendimento firmado por meio da Súmula 207/STF de que "as gratificações habituais, inclusive a de natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário". Por outro lado, tratando-se de prêmio ou gratificação eventual fica afastado a incidência da contribuição, conforme entendimento extraído do disposto no art. 28, § 9º, "e", 7 da Lei n.º 8.212/91.

3. A doutrina nacional aponta que a natureza jurídica do salário-família não é de salário, em que pese o nome, na medida que não é pago em decorrência da contraprestação de serviços do empregado. Trata-se, de benefício previdenciário, pago pela Previdência Social. Analisando a legislação de regência (artigo 70 da Lei 8.213/1991 e artigo 28, § 9º, "a" da Lei 8.212/1991) verifica-se que sob o salário família não incide contribuição previdência, em razão do seu caráter previdenciário, e não salarial.

4. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.275.695/ES, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/8/2015, DJe de 31/8/2015.)

Os julgados acima referem-se expressamente a gratificações não habituais, as quais não seriam tributáveis.

Parece inquestionável, pois, ser **incabível a incidência de contribuições sobre ganhos não habituais**, conclusão esta oriunda da tese de Repercussão Geral acima (de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, conforme seu Regimento Interno), bem

como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que igualmente se alinha ao julgamento da Corte Suprema. Conforme o art. 201, § 11, da Constituição, somente os ganhos habituais do empregado são incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e repercutem em benefícios, de modo que os ganhos não habituais não servem como base impositiva para a incidência fiscal.

No presente caso, depreende-se do próprio relatório fiscal que **os ganhos foram pagos apenas uma única vez por empregado (não habitualmente, portanto)**. Além disso, e contrariamente ao entendimento da autoridade fiscal, o fato de a gratificação denominar-se “*espontânea*” demonstra, ao revés do seu entendimento, que o valor foi pago sem vinculação ao trabalho prestado ou colocado à disposição do empregador (*o valor foi pago espontaneamente*). A própria decisão recorrida, conquanto tenha dito que as quantias estariam vinculadas ao salário, deixou de demonstrar e fundamentar tal vinculação (*mesmo porque inexistente esse liame*), tendo ocorrido um vácuo argumentativo neste particular. Ou seja, inexistente demonstração de que tais rubricas destinaram-se a remunerar um serviço prestado ou colocado à disposição da recorrente – falta de comprovação corroborada pela espontaneidade de seu adimplemento.

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

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

Tendo inexistido demonstração de que as quantias seriam realmente remuneratórias, e ausente sua habitualidade, não vejo como manter-se o lançamento.

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

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

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

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

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

Segundo a doutrina de Fábio Zambitte Ibrahim¹:

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

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

Como afirmou o STJ, em hipótese de pagamento de abono único, se não vinculado ao salário, isto é, sem representar contraprestação por serviços, não teriam como compor base de contribuição previdenciária (REsp. 819.552-BA, Rei. originário Min. Luiz Fux, Rei. para acórdão Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 2/4/2009).

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

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

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

Nesse contexto, compactuo integralmente com os seguintes fundamentos do paradigma 2201-004.374, Redator Carlos Henrique de Oliveira:

Portanto, as gratificações não sofrem incidência, exceto se pagas como decorrência de ajustes contratuais ou como nítido caráter contraprestacional, vez que provavelmente não seriam pagas como tempo ao dispor do empregado ou ainda no caso de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho.

[...]

Destarte, a repetição do pagamento, a habitualidade deste é condição essencial para que verba paga a título de gratificação seja considerada remuneratória. Mister ressaltar que há habitualidade, segundo a jurisprudência e doutrina trabalhistas, quando ocorre a terceira repetição da conduta que se analisa, isto é, uma gratificação só poderá ser considerada habitual depois da constatação do terceiro pagamento num período máximo de dois anos.

No mesmo sentido, vale citar o Acórdão 9202-010.538, PAF Processo n.º: 19515.722306/2012-91, de 23/11/22:

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.

(CARF, Acórdão 9202-010.538, julgado em 23 de novembro de 2022, por maioria de votos)

Portanto, o recurso especial deve provido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes

Peço licença ao ilustre conselheiro relator para divergir do seu entendimento em relação ao mérito do recurso especial do contribuinte.

A questão devolvida a este Colegiado restringe-se à discussão sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre as importâncias pagas aos empregados a título de gratificação.

De acordo com o Relatório Fiscal às fls. 188 a 192, o lançamento compreende contribuições sociais e previdenciárias (Parte patronal, SAT e Terceiros), incidentes sobre rubrica denominada "Gratificação Espontânea" - Código Rubrica 0024 - constante da folha de pagamento da empresa, paga a 7 empregados da empresa, conforme quadro dos beneficiários constante do corpo do Relatório Fiscal.

Segundo o mesmo relatório, em resposta à intimação para esclarecer o porque de não ter recolhido as contribuições devidas, o próprio recorrente disse que a não tributação decorreu de erro na classificação da rubrica no sistema de folha de pagamento.

O recorrente, por sua vez, sustenta que o pagamento das gratificações se deu em parcela única, de forma eventual e desvinculada da remuneração.

Defende, ainda, que não havia expectativa de recebimento de tais valores pelos empregados, que se tratavam de gratificações espontâneas, e que, não há, documentação nos autos que estabeleça previsibilidade de pagamento desse ganho.

Todavia em sua impugnação, o recorrente menciona que: "De fato, as gratificações em questão são pagas em virtude de fatores diversos da prestação regular dos serviços, tais quais: política de recursos humanos voltada à retenção de profissionais, ato de mera liberalidade da empresa, entre outros." (e-fl. 223) (grifei)

Em sede de recurso voluntário, a empresa ainda menciona, que "os valores pagos pelo Recorrente não tem absolutamente nenhuma espontaneidade, até porque as condições a que tais valores se sujeitam ao crivo da comissão de empregados e do Sindicato da categoria e atinge a totalidade de seus trabalhadores" (e-fls. 272/273)

Analisando os autos, verifica-se que, embora o recorrente defenda que a gratificação paga é eventual e desvinculada da remuneração, não combate o fundamento apontado pelo auditor de erro na classificação da rubrica.

O recorrente também não traz qualquer elemento de prova que corrobore suas alegações de que tal gratificação era paga de forma desvinculada do salário e sem característica de retribuir o trabalho prestado ou o tempo à disposição da empresa.

Aliado a esses fundamentos, acrescento, que da mesma forma que o acórdão recorrido, considero como serviço eventual aqueles rendimentos pagos, devidos ou creditados, dependentes de acontecimento incerto e imprevisto.

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

Destarte, somente os ganhos eventuais (dependentes de acontecimento incerto), desvinculados do salário expressamente pela Lei, é que estarão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária.

No presente caso, o próprio contribuinte afirma que a verba não era espontânea, que se sujeitava ao crivo da comissão de empregados e do sindicato, e que era paga em virtude da política de recursos humanos voltada à retenção de profissionais. Portanto, a meu juízo, de eventual não tem nada, pois como referido acima, não decorre de evento futuro e incerto, mas de uma decisão da própria empresa em premiar seus empregados.

O que se verifica é que a gratificação paga foi pactuada previamente e que havia regras e condições para sua concessão, e, portanto, não há como enquadrá-la como verba de natureza eventual. E como não há a definição por Lei de que a parcela em questão não integra o salário de contribuição, deve sofrer incidência de contribuições previdenciárias.

Nesse sentido ratifico os fundamentos do voto vencedor do acórdão recorrido, que copio a seguir, e nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

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.

As regras de incidência tributária para as contribuições previdenciárias estão expressas na legislação, especificamente na Lei 8.212/1991.

Para a Lei a hipótese de incidência da contribuição previdenciária define-se, em síntese, pela remuneração, destinada a retribuir o trabalho, pelos serviços prestados ou pelo tempo à disposição do contratante.

Lei 8.212/1991:

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;

Deve-se deixar claro que salário e remuneração possuem conceitos distintos. Salário é parte integrante da remuneração, como consta da legislação.

CLT:

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.

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

Os elementos característicos das parcelas que integram a remuneração são:

1. Não eventualidade;
2. Auferição pelo trabalho;
3. Integração ao patrimônio do trabalhador; e
4. Irrelevância do título.

No caso em questão, devemos definir qual pagamento se caracterizaria como eventual, não integrando, assim, a remuneração.

Há pontos de vista de que eventual constitui-se em antônimo de habitual.

Com todo respeito, não concordamos com essa posição.

Para o dicionário Michaelis, as definições são:

Habitual

ha.bi.tu.al

adj (lat habituale) 1 Que acontece ou se faz por hábito. 2 Frequente, comum, vulgar. 3 Usual.

Eventual

e.ven.tu.al

adj m+f (evento+al3) 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

Portanto, pelos significados usados na Língua Portuguesa há grande diferença do que é habitual (frequente, pagamento reiterado) e do que é não eventual (pagamento dependente de acontecimento certo).

Na legislação trabalhista há a menção expressa, na definição de empregado, do termo eventual, que também não é conceituado como antônimo de habitual.

CLT:

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Na determinação acima, define-se como serviço não eventual o que está ligado à atividade da empresa, não casual, suas necessidades permanentes, requisito crucial para a caracterização da relação empregatícia.

Assim, não é empregado, por exemplo, o pedreiro que a empresa contrata para reformas nas suas instalações, desde que a empresa não seja uma construtora e não existam os outros requisitos da relação de emprego.

Para Rodrigues Pinto eventual é: “O trabalho que se presta ocasional e transitoriamente, não decorrente da atividade normal da empresa, não atribui a seu executor a condição jurídica de empregado.” (PINTO, José Augusto Rodrigues – Curso de direito individual do trabalho : noções fundamentais de direito do trabalho, sujeitos e Institutos do direito individual - 2. ed. – São Paulo: LTr, 1995).

Já para Amauri Mascaro Nascimento: “Eventual é o trabalho que, embora exercitado continuamente, e em caráter profissional, o é para destinatários que variam no tempo, de tal modo que se torna impossível a fixação jurídica dos trabalhadores em relação a

qualquer um deles” (NASCIMENTO, Amauri Mascaro – Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas de trabalho – 24ª. ed. – São Paulo: Saraiva. 2005).

Um pintor exerce com habitualidade sua função de pintura de paredes, mas seu trabalho é eventual se for prestado para diferentes contratantes no tempo.

Correta definição sobre “não eventualidade” encontramos no texto do voto abaixo:

“O serviço prestado pelo artista é de trato sucessivo, não compreende a execução de um ato singular, pois compreende a execução de prestações periódicas na organização empresarial, embora algumas vezes as mesmas não sejam diárias. Traduz o caráter de permanência, ainda que por um curto período determinado, não se qualificando como esporádico. É serviço prestado em caráter não eventual, pois se relaciona diretamente com as atividades normais da empresa, conforme regulamentado pelo Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 9º , § 4º. Processo: 12259.003355/2009-54, Relator: Mauro José Silva”

Ou seja, eventualidade é a qualidade daquilo que não se é esperado.

Portanto, somente os rendimentos – pagos, devidos ou creditados – dependentes de acontecimento incerto, imprevisto, é que serão conceituados como eventuais.

Conseqüentemente, não conceitua o pagamento da gratificação como eventual, pois não tem como característica a incerteza, a imprevisão, tanto é que foi pactuado, com regras e condições.

Soma-se a essa conclusão que na legislação está clara a determinação de como se verifica se existe a incidência, ou não, em ganhos eventuais.

Lei 8.212/1991:

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

...

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

...

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

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.

Nem mesmo Convenções e Acordos Coletivos podem desvincular parcelas salariais, pois esses instrumentos não têm a competência e o poder de Lei. Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : “ Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a

todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização .” Portanto, só Lei pode definir quais parcelas - recebidas a título de ganhos eventuais - não integram o salário-de-contribuição.

Como não há a definição por Lei de que a parcela em questão não integra o salário de contribuição, deve ocorrer a incidência da contribuição.

A propósito, tratando do nosso sistema legal, o Art. 84, da Constituição Federal de 1988, define a função dos Decretos.

CF/1988:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

...

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução; Portanto, os Decretos possuem a função de disciplinar a fiel execução das Leis

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro “o poder regulamentar insere-se como uma das formas pelas quais se expressa a função normativa do Poder Executivo. Pode ser definido como o que cabe ao chefe do Poder Executivo da União, dos Estados e dos Municípios, de editar normas complementares à lei, para sua fiel execução” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003).

Assim, como cabe ao Decreto disciplinar, regular, normas para a fiel execução das Lei, o Decreto 3.048/1999, Regulamento da Previdência Social, assim o fez, na questão em debate, ganhos eventuais.

Decreto 3.048/1999:

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

...

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

...

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

Conseqüentemente, cumprindo seu papel regulamentador, fiel executor da Lei 8.212/1991, o Decreto 3.048/1999 esclarece e determina que só por Lei – expressamente - os ganhos eventuais ficam desvinculados do salário.

Destarte, reforçando nossa tese, somente os ganhos eventuais (dependentes de acontecimento incerto), desvinculados do salário expressamente, pelo único instrumento hábil para tanto, a Lei, é que estarão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária.

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.

Essa, aliás, é a definição de decisões exaradas e não reformadas pelo CARF.

“VERBAS PAGAS A TÍTULO DE PRÊMIO FÉRIAS E PRÊMIO ASSIDUIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

As parcelas pagas aos empregados a título de prêmio férias e prêmio assiduidade, em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição.

As importâncias recebidas à título de ganhos eventuais (prêmios de férias e de assiduidade) e abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei.

...

A Recorrente alega que o valor pago a título de ganhos eventuais (prêmio de férias e prêmio de assiduidade) não teria natureza salarial, vez que esses ganhos eventuais estariam amparados pela hipótese de não incidência tributária, possuindo natureza indenizatória e excluídos das hipóteses de incidência previstas no art. 28, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, § 9º, alínea “e” e item 7, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de ganhos eventuais e abonos que sejam expressamente desvinculados do salário.

...

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

...

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), referente ao pagamento de verbas a títulos de ganhos eventuais (prêmios) ou abonos que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório.

Pelo contrário, muito mais importante e mesmo essencial é a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

Com isso, mesmo que o pagamento de valores a título de ganhos eventuais (prêmios) ou abonos aos seus empregados seja devido, com base no acordo coletivo de trabalho celebrado entre Empregadores e Sindicato, tais valores devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois foram pagos em desconformidade com a legislação previdenciária.” Processo 10680.723133/2010-80, Acórdão: 2402-003.680, 17/07/2013, Relator: Ronaldo de Lima Macedo.

...

REMUNERAÇÃO INDIRETA

As verbas intituladas “ganho eventual” e “abono acordo coletivo”, pagas pela empresa em favor de seus empregados, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial.

...

Da mesma forma, constata-se que não estamos diante de um pagamento eventual, como veementemente sustenta a recorrente, já que o ganho habitual passível de exação não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc.

Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.

Ademais, o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

Há, portanto, uma expectativa criada que se sobrepõe ao fato de não ser sequencial a continuidade a liberalidade; a continuidade existe por todo o tempo que perdurar o contrato, o recebimento é que depende acontecer a condição estabelecida pelo empregador. A expectativa criada, o costume e a certeza do benefício em se caracterizando a situação pré-definida pelo empregador gera a habitualidade, afasta por completo a eventualidade que poderia enquadrar o pagamento no item 7 da letra “e” do § 9º da Lei 8.213/91. Processo 37216.000777/2007-33, Acórdão: 2301-001.953, 13/04/2011, Relatora: Bernadete de Ronaldo de Oliveira Barros.

Por todo exposto, em síntese, a incidência da contribuição previdenciária sobre a gratificação analisada deve prevalecer, mantendo-se o lançamento em sua integralidade.

Conclusão

Ante ao exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes