



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 16539.720008/2017-12  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-004.816 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de outubro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** PETROBRAS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

Conforme disposição do § 2º, do artigo 2º, da Lei 10.101/00, é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. § 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei nº 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida Lei, essa só é aplicável aos empregados.

A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da Lei nº 8.212/91.

PREVIDENCIÁRIO. GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. CARÁTER HABITUAL, NÃO EVENTUAL E PRESTATIVO AO TRABALHO.

---

**INCIDÊNCIA. NÃO APLICABILIDADE DE ATO DECLARATÓRIO Nº 16/2011.**

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

**BÔNUS DE DESEMPENHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.**

Diante da natureza remuneratória destes, como forma de incentivo ao desempenho funcional, sendo concedidos, “pelo” e não, “para”, o trabalho, há, portanto, a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica.

**REMUNERAÇÃO DE DIRETORES. PROFISSIONAIS CEDIDOS POR TERCEIRO. RESPONSABILIDADE DO SUJEITO QUE REMUNERA OS PROFISSIONAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.**

Configura contribuinte o sujeito de direito que, recebendo profissionais cedidos por outrem, os remunera quanto aos serviços a ele prestado, configurando-se a sua relação pessoal e direta com o fato gerador da contribuição previdenciária. A partir desta relação, imputa-se ao sujeito passivo as correspondentes obrigações tributárias, principal e acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso no que se refere à gratificação contingente e à participação nos lucros dos diretores, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator), Júnia Roberta Gouveia Sampaio e José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado), que deram provimento nesses pontos; acordam ainda, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto às demais matérias. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Jorge Henrique Backes (suplente convocado), Jônia Roberta Gouveia Sampaio, José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 16539.720008/2017-12, em face do acórdão nº 14-74.928, julgado pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), em sessão do dia 14 de novembro de 2017, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

*“Trata-se de lançamento de crédito tributário previdenciário, relativo à contribuição devida pela empresa à Seguridade Social e ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT (Auto de Infração de fls. 02/74) e contribuições devidas aos Terceiros FNDE Salário-educação, INCRA e FDEPMI (Auto de Infração de fls. 75/174), no período compreendido pelas competências 07/2012 a 12/2013.*

*O procedimento fiscal teve como objeto a verificação do cumprimento da legislação previdenciária, por todos os estabelecimentos da empresa, com relação:*

*a) a valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados da empresa a título de Gratificação Contingente. De acordo com os parâmetros das folhas de pagamento, a empresa não reconheceu tais valores como base de cálculo de contribuição previdenciária e, portanto, os mesmos não foram informados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social - GFIP, assim como não foram recolhidas as contribuições previdenciárias correspondentes;*

*b) a valores pagos, devidos ou creditados a empregados e aos diretores da empresa a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR. De acordo com os parâmetros das folhas de pagamento, a empresa não reconheceu tais valores como base de cálculo de Intimou-se o contribuinte, através do Termo de Início de Procedimento contribuição previdenciária e, portanto, os mesmos não foram informados em GFIP, assim como não foram recolhidas as contribuições previdenciárias correspondentes;*

*c) ao pagamento de parcelas remuneratórias a dirigentes da empresa.*

*Intimou-se o contribuinte, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) e de Termos de Intimação Fiscal (TIF) a apresentar, dentre outros, os seguintes documentos: folhas de pagamentos de todos os segurados em meio digital, de acordo com o formato previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA, aprovado pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006 (MANAD) (DOU de 04/07/2006); folhas de pagamento de todos os segurados em formato “.pdf”; Acordos*

*Coletivos de Trabalho de 2012 e 2013; contratos de prestação de serviços de plano de saúde celebrados com terceiros; recibos e comprovantes de pagamentos feitos a prestadores de plano de saúde; recibos e comprovantes de pagamentos feitos a contribuintes individuais, dirigentes, administradores, conselheiros e diretores; e regulamento da participação nos lucros ou resultados - PLR de 2012 e 2013. As GFIP consideradas pela fiscalização, para efeito de perda de espontaneidade do sujeito passivo, foram obtidas por meio de sistema informatizado interno da Receita Federal do Brasil, tendo sido enviadas pelo contribuinte antes de 13/09/2016, data de início do procedimento fiscal.*

*A seguir, por rubrica, apresenta os fundamentos pelos quais entendeu-se cabível o lançamento.*

### **GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE**

*O fato gerador das contribuições apuradas foi o pagamento de remunerações a diversos segurados empregados a título de "Gratificação Contingente", as quais deveriam ter sido consideradas pelo contribuinte como integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, mas não o foram. Verificou-se nas folhas de pagamento (MANAD) da empresa a ocorrência de rubrica relativa ao pagamento de Gratificação Contingente (rubrica "1469 - Gratificação Contingente") a diversos segurados empregados no anos de 2012 e 2013.*

*Intimou-se o contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 3, datado de 04/04/2017, a apresentar, dentre outros, explicações acerca da rubrica da folha de pagamento "1469 - Gratificação Contingente". O contribuinte, em resposta datada de 11/05/2017, expôs o seguinte: "1469 - Gratificação Contingente: Gratificação prevista em Acordo Coletivo de Trabalho, correspondente ao pagamento extraordinário de uma remuneração a todos os empregados".*

*A fiscalização segregou os acordos coletivos de trabalho por segmento de sindicatos envolvidos, a saber:*

*O documento "Acordo Coletivo de Trabalho 2011\_2013\_Terra" contém o Acordo Coletivo de Trabalho, vigente no período de 01/09/2011 até 31/08/2013, celebrado entre a Petrobrás Transporte S.A. - Transpetro e os seguintes sindicatos acordantes: Sindicato dos Trabalhadores na Indústria do Petróleo do Estado do Rio de Janeiro; Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Petróleo dos Estados do Pará, Amazonas, Maranhão e Amapá;*

*Sindicato dos Trabalhadores na Indústria do Petróleo no Estado de Alagoas e Sergipe e Sindicato dos Petroleiros do Litoral Paulista. (item 2.6 do Relatório Fiscal) A Gratificação Contingente, paga entre 01/09/2011 e 31/08/2013 aos segurados empregados que trabalhavam em terra, é prevista na Cláusula 4a do Acordo Coletivo, transcrevendo-se: Cláusula 4 a. - Gratificação Contingente A Companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2011 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2011, uma*

*Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporado aos respectivos salários, no valor correspondente a 100% (cem por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$ 6.000.00 (seis mil reais), o que for maior.*

*Os documentos "Acordo Coletivo de Trabalho 2011\_2013\_Marítimos Parte 1" e anexos "Acordo Coletivo de Trabalho 2011\_2013\_Marítimos Parte 2", contém o Acordo Coletivo de Trabalho, vigente no período de 01/11/2011 até 31/10/2013, celebrado entre a Petrobrás Transporte S.A. - Transpetro e os seguintes sindicatos, federações e Confederações acordantes: Confederação Nacional dos Trabalhadores em Transportes Aquaviários e Aéreos na Pesca e nos Portos; Federação Nacional dos Trabalhadores em Transportes Aquaviários e Afins; Sindicato Nacional dos Oficiais da Marinha Mercante - SINDMAR; Sindicato Nacional dos Mestres de Cabotagem e dos Contramestres em Transportes Marítimos; Sindicato Nacional dos Condutores da Marinha Mercante; Sindicato Nacional dos Enfermeiros da Marinha Mercante; Sindicato Nacional dos Tafeiros Culinários e Panificadores Marítimos; Sindicato Nacional dos Marinheiros e Moços de Máquinas em Transportes Marítimos e Fluviais e Sindicato Nacional dos Marinheiros e Moços de Máquinas em Transportes Marítimos. (item 2.7 do Relatório Fiscal) A Gratificação Contingente, paga entre 01/11/2011 e 31/10/2013 aos segurados empregados marítimos que trabalhavam embarcados, é prevista na Cláusula 44a. do Acordo Coletivo, transcrevendo-se:*

*Cláusula 44a. - Gratificação Contingente*

*A Companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de outubro de 2011 e que estejam em efetivo exercício em 31 de outubro de 2011, uma Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporado aos respectivos salários, no valor correspondente a 100% (cem por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$ 6.000.00 (seis mil reais), o que for maior.*

*O documento "Acordo Coletivo de Trabalho 2013 Terra" contém o Acordo Coletivo de Trabalho, vigente no período de 01/09/2013 até 31/08/2015, celebrado entre a Petrobrás Transporte S.A. - Transpetro e os seguintes sindicatos, federações e Confederações acordantes: Federação Única dos Petroleiros - FUP e os Sindicatos da categoria profissional dos trabalhadores na indústria do petróleo. (item 2.8 do Relatório Fiscal) A Gratificação Contingente, paga entre 01/09/2013 e 31/08/2015 aos segurados empregados que trabalhavam em terra, é prevista na Cláusula 4a. do Acordo Coletivo:*

*Cláusula 4a.- Gratificação Contingente*

*A Companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de outubro de 2013 e que estejam em efetivo exercício em 31 de outubro de 2013, uma Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporado aos*

*respectivos salários, no valor correspondente a 100% (cem por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$7.200.00 (sete mil e duzentos reais), o que for maior.*

*O documento "Acordo Coletivo de Trabalho 2013 Marítimos" contém o Acordo Coletivo de Trabalho, vigente no período de 01/11/2013 até 31/10/2015, celebrado entre a Petrobrás Transporte S.A. - Transpetro e os seguintes sindicatos, federações e Confederações acordantes: Confederação Nacional dos Trabalhadores em Transportes Aquaviários e Aéreos na Pesca e nos Portos; Federação Nacional dos Trabalhadores em Transportes Aquaviários e Afins; Sindicato Nacional dos Oficiais da Marinha Mercante - SINDMAR; Sindicato Nacional dos Mestres de Cabotagem e dos Contramestres em Transportes Marítimos; Sindicato Nacional dos Condutores da Marinha Mercante; Sindicato Nacional dos Enfermeiros da Marinha Mercante; Sindicato Nacional dos Taífeiros Culinários e Panificadores Marítimos; Sindicato Nacional dos Marinheiros e Moços de Máquinas em Transportes Marítimos e Fluviais e Sindicato Nacional dos Marinheiros e Moços de Máquinas em Transportes Marítimos. (item 2.8.1 do Relatório Fiscal) A Gratificação Contingente, paga entre 01/11/2013 e 31/10/2015 aos segurados empregados que trabalhavam embarcados, é prevista na Cláusula 52a. do Acordo Coletivo:*

*Cláusula 52a. A Companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de outubro de 2013 e que estejam em efetivo exercício em 31 de outubro de 2013, uma Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporado aos respectivos salários, no valor correspondente a 100% (cem por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$ 7.200.00 (sete mil e duzentos reais), o que for maior.*

*Em vista destas disposições, sustenta a fiscalização que apesar de prevista nos Acordos Coletivos, para ser paga em parcela única, não se incorporando aos salários dos segurados empregados beneficiados pelo pagamento, a Gratificação Contingente não consiste em um pagamento eventual. Verificou-se no sítio da FUP - Federação Única dos Petroleiros (<http://www.fup.org.br/acordoscoletivos>) que a Transpetro pagou, em parcela única, a Gratificação Contingente em todos os anos do período de 2007 até 2015. Os documentos com os Acordos Coletivos de Trabalho e seus respectivos Termos Aditivos, obtidos do site da FUP, vigentes no período de 01/09/2007 a 31/08/2015, foram anexados ao Relatório Fiscal. A seguir, relaciona para cada ano a que o Acordo Coletivo se refere, o número da cláusula relativa à Gratificação Contingente no respectivo documento e um resumo das condições de pagamento da rubrica:*

*a) 2007 a 2009 - Cláusula 96a. - 80% (oitenta por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2007 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2007.*

b) 2010 - Cláusula 3a. - 100% (cem por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$ 6.000,00 (seis mil reais), o que for maior, a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2010 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2010.

c) 2011 a 2013 - Cláusula 4a. - 100% (cem por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$ 6.000,00 (seis mil reais), o que for maior, a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2011 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2011.

d) 2013 a 2015 - Cláusula 4a. - 100% (cem por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$ 7.200,00 (sete mil e duzentos reais), o que for maior, a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2013 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2013.

Conclui que a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados da Transpetro, nos anos de 2012 e de 2013, a título de Gratificação Contingente, não configurou um simples ganho eventual para esses segurados empregados, já que o pagamento desse montante, ainda que em parcela única no ano, foi realizado por 9 (nove) anos seguidos, a partir de 2007, o que descaracteriza o seu caráter de eventualidade. Dada a natureza salarial dos valores pagos, devidos ou creditados a título de Gratificação Contingente, a Transpetro deveria tê-los considerado, em suas folhas de pagamento, como integrantes do salário de contribuição dos segurados empregados beneficiados com ela, informando em GFIP a totalidade do salário de contribuição desses segurados, abrangendo a referida gratificação, e efetuando o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias.

### **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

Principia a abordagem do tema pela citação da legislação de regência (Lei nº 8.212/91, Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto no. 3.048/99 e Lei nº 10.101/00). Da análise dos dispositivos legais emergem algumas considerações:

1) O primeiro ponto a considerar é o objetivo da lei, expresso em seu artigo 1o. Trata-se de munir as empresas de instrumento para estímulo à produtividade de seus empregados. Este instrumento se traduz na distribuição de resultados, vale dizer, recompensas pecuniárias.

2) Tais pagamentos não se sujeitam à incidência da contribuição previdenciária, desde que efetuados nos termos da lei. Significa dizer que a não-incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR é admitida, desde que observados determinados requisitos legais, e estes requisitos se encontram na própria Lei nº 10.101/2000.

3) Os requisitos legais de não-incidência, definidos pela Lei no 10.101/2000, têm relação com a participação das entidades representativas dos trabalhadores (sindicatos) na definição dos

*critérios de apuração e pagamento da PLR, com a definição de regras claras e objetivas, relativas a estes critérios, que deverão constar dos instrumentos decorrentes da negociação (art. 2º, parágrafo 1º), e com a periodicidade dos pagamentos (art. 3º, parágrafo 2º).*

*4) Neste ponto, outra consideração se impõe. Os requisitos não são aleatórios; ao contrário, derivam do objetivo mesmo da lei. Trata-se de garantir que a PLR seja um instrumento de incentivo pecuniário aos empregados como um todo, segundo critérios claros e objetivos definidos não somente pela empresa, mas por esta em conjunto com os próprios empregados, organizados em comissão (com participação obrigatória de representante do sindicato) ou representados pelo seu sindicato, e materializada esta convergência de vontades em instrumentos previstos na lei.*

*5) Sob o aspecto da periodicidade, se a PLR é medida de incentivo, guardando relação com o resultado e a produtividade, os pagamentos serão necessariamente incidentais ou excepcionais.*

*6) Sob o aspecto da representação dos empregados, as participações a serem distribuídas devem ser calculadas segundo critérios aprovados pelos empregados como um todo, representados pelas suas entidades sindicais, sendo estes critérios formalizados em instrumento próprio, arquivado na sede do sindicato, à disposição dos interessados; não sendo assim, as participações poderiam beneficiar uns poucos em detrimento dos restantes, ou transformar-se em veículo para pagamento de benefícios diversos e liberalidades, a juízo da empresa, desvirtuando a finalidade do instituto e distorcendo o resultado fiscal.*

*7) Sob o aspecto da definição de regras claras e objetivas não basta a mera previsão em acordo coletivo ou a fixação de valores, percentuais e prazos de pagamentos. É necessário que deste acordo conste regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, tais como índices de produtividade, qualidade e lucratividade, e programas de metas e resultados. Sem a observância às regras previstas na legislação, a participação nos lucros será mera verba que complementa o salário, representando campo de incidência de contribuição previdenciária.*

*8) Vedação de pagamento de PLR a pessoas ligadas à empresa sem a qualidade de empregados (art. 2º e art. 3º da Lei no 10.101/2000).*

*Verificou-se nas folhas de pagamento (MANAD) da empresa a ocorrência de rubricas relativas ao pagamento de PLR (rubrica "/B10 - Particip Lucr e ou Result") a diversos segurados empregados nas competências 04/2013, 05/2013 e 07/2013. Portanto, o PLR pago a esses empregados na competência 05/2013 violou a regra da periodicidade de pagamento da PLR,*

*uma vez que o período entre os pagamentos foi inferior a um trimestre civil.*

*Para não violar a regra da periodicidade do pagamento da PLR, que não admite pagamentos em período inferior a um trimestre civil, a Transpetro, ao efetuar pagamentos sob a rubrica Participação nos Lucros e ou Resultados a alguns empregados cumulativamente nas competências 04/2013 e 05/2013, deveria ter considerado como integrante do salário de contribuição desses empregados a parte paga a título de PLR em 05/2013, informando esses valores em GFIP e realizando o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias.*

*Concluiu, portanto, a fiscalização, que os valores pagos a título de PLR na competência 05/2013 aos segurados empregados que receberam PLR cumulativamente nas competências 04/2013 e 05/2013 enquadram-se no conceito de salário de contribuição previdenciário, sujeitos, portanto, à incidência das contribuições previdenciárias, haja vista não atenderem à lei específica a que se refere a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, combinada com o § 10 do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.*

#### **PAGAMENTO DE PLR A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS**

*O fato gerador das contribuições apuradas foi o pagamento de remunerações a diversos segurados contribuintes individuais a título de PLR, que deveriam ter sido consideradas pelo contribuinte como integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, mas não o foram. Verificou-se nas folhas de pagamento (MANAD) da empresa a ocorrência de rubrica relativa ao pagamento de PLR (rubrica "/B10 - Particip Lucr e ou Result") a diversos segurados contribuintes individuais em 2013: Agenor Cesar Junqueira Leite - categoria 11 - diretor não empregado sem FGTS; Cláudio Ribeiro Teixeira Campos - categoria 11 - diretor não empregado sem FGTS; Jose Sergio de Oliveira Machado - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS; Marcelo Rosa Renno Gomes - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS; e, Rubens Teixeira da Silva - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS.*

*Embora o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal de 1988 e o artigo 1º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000 (publicada no DOU de 20 de dezembro de 2000), mencionem a PLR para os trabalhadores, o artigo 2º da referida lei regulou a PLR mediante negociação entre a empresa e seus empregados, de forma que, para efeito de dispensa de incidência de contribuição previdenciária, a PLR está restrita às parcelas pagas aos segurados empregados, excluindo-se os demais trabalhadores que laboram para a empresa, como os segurados contribuintes individuais.*

*No período em que exerciam as funções de direção da companhia, os diretores, inclusive o diretor presidente, ainda que empregados de carreira, eram contribuintes individuais, sendo, inclusive, relacionados nas folhas de pagamento (MANAD) nas categorias 5 (diretor não empregado com FGTS) e 11 (diretor não empregado sem FGTS). Além disso,*

*naturalmente, os administradores gozavam de posição privilegiada em relação aos empregados com relação ao estabelecimento dos critérios e metas para atribuição do montante a ser recebido a título de PLR. Portanto, embora a Transpetro não estivesse impedida de realizar pagamentos de PLR a seus diretores e a seu presidente, no ano de 2013 não pode usufruir da exclusão de incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores, prevista no artigo 28, § 9º, "j" da Lei nº 8.212/1991.*

*Mesmo que o contribuinte considerasse que a rubrica recebida pelos membros da Diretoria da Transpetro em 2013 referia-se à PLR de administradores, prevista no artigo 190 da Lei nº 6.404/76, os valores pagos, devidos ou creditados sob esse título deveriam compor a base de cálculo de contribuições previdenciárias.*

*A PLR de administradores é uma forma de contraprestação pelos serviços prestados por dirigentes da empresa e não está incluída no rol exaustivo de exclusões de incidência de contribuição previdenciária, previsto no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.*

#### **DIRETORES EMPREGADOS DA PETROBRÁS**

*O fato gerador das contribuições apuradas foi o pagamento de remunerações a diretores (segurados contribuintes individuais) da Transpetro cedidos pela empresa Petrobrás, as quais deveriam ter sido consideradas pelo contribuinte como integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, mas não o foram.*

*Verificou-se nas folhas de pagamento (MANAD) da empresa a ocorrência de pagamentos aos diretores (contribuintes individuais categoria 11: diretores não empregados sem FGTS) Agenor César Junqueira Leite e Cláudio Ribeiro Teixeira Campos em 2012 e 2013 sob as seguintes rubricas:*

- a) rubrica /0333 - 13º Salário Dezembro - com incidência de contribuições previdenciárias segundo as folhas de pagamento (MANAD) da empresa;*
- b) rubrica /0337 - Diferença de 13º Salár - com incidência de contribuições previdenciárias segundo as folhas de pagamento (MANAD) da empresa;*
- c) rubrica 0C04 - Grat Férias ACT no mês - com incidência de contribuições previdenciárias segundo as folhas de pagamento (MANAD) da empresa;*
- d) rubrica MC03 - Férias no Mês - com incidência de contribuições previdenciárias segundo as folhas de pagamento (MANAD) da empresa;*
- e) rubrica MC04 - Férias 1/3 no Mês - com incidência de contribuições previdenciárias segundo as folhas de pagamento (MANAD) da empresa; e,*
- f) rubrica 1010 - Rem Global Dir S Enc - sem incidência de contribuições previdenciárias segundo as folhas de pagamento (MANAD) da empresa.*

*Intimou-se o contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 3, datado de 04/04/2017, a apresentar, dentre outros, esclarecimentos acerca da rubrica da folha de pagamento "1010 - Rem Global Dir S Enc". O contribuinte, em resposta datada de 11/05/2017 (documento de resposta em anexo), expôs o seguinte: "1010 - Honorários pagos aos Dirigentes cedidos, com vínculo empregatício com a Petrobrás Brasileiro S/A - Petrobrás, que é a responsável pelo recolhimento dos encargos trabalhistas e previdenciários".*

*Verificou-se que a Transpetro, ao omitir os diretores Agenor Cesar Junqueira Leite e Cláudio Ribeiro Teixeira Campos em GFIP, também deixou de declarar em GFIP os valores pagos sob as rubricas mencionadas acima a esses diretores, descumprindo o disposto no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, além de não efetuar o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias, previstas no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991. Verificou-se que estes dois diretores da Transpetro são segurados empregados da empresa Petrobrás - CNPJ 33.000.167/0001-01, empresa do mesmo grupo empresarial. Assim, a Petrobrás cedeu estes dois segurados empregados à Transpetro para exercer cargos de direção, mantendo contudo o vínculo como empregados da Petrobrás, para onde retornariam após o fim do mandato como diretores da Transpetro.*

*A empresa Petrobrás permaneceu nesse período declarando estes dois segurados em GFIP e efetuando o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias, realizando as duas empresas um acerto destes valores entre elas. Desta forma, a rubrica "1010 - Rem Global Dir S Enc" é apontada nas folhas de pagamento (MANAD) como sem incidência de contribuições previdenciárias, haja vista se referirem a valores pagos a dois segurados cedidos pela Transpetro à Petrobrás, ficando a cargo desta empresa declarar os valores pagos a esses segurados em GFIP e efetuar o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias.*

### **BÔNUS DE DESEMPENHO**

*O fato gerador das contribuições apuradas foi o pagamento de remunerações a título de bônus de desempenho a alguns segurados contribuintes individuais, as quais deveriam ter sido consideradas pelo contribuinte como integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, mas não foram.*

*Verificou-se nas folhas de pagamento (MANAD) da empresa a ocorrência de rubricas relativas ao pagamento de Bônus Desempenho (rubrica "2007 - Bônus Desempenho") aos seguintes segurados contribuintes individuais na competência 04/2013:*

*Agenor Cesar Junqueira Leite - categoria 11 - diretor não empregado sem FGTS; Cláudio Ribeiro Teixeira Campos - categoria 11 - diretor não empregado sem FGTS; Jose Sergio de Oliveira Machado - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS; Marcelo Rosa Renno Gomes - categoria 5 - diretor não*

*empregado com FGTS; e) Rubens Teixeira da Silva - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS.*

*Intimou-se o contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 3, datado de 04/04/2017, a apresentar, dentre outros, explicações acerca da rubrica da folha de pagamento "2007 - Bônus Desempenho". O contribuinte, em resposta datada de 11/05/2017 (documento de resposta em anexo), expôs o seguinte: "2007 - Bônus Desempenho : Bônus pagos extraordinariamente aos Dirigentes, correspondente a uma remuneração". Intimou-se, então, o contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal -TIF nº 5, datado de 11/05/2017, a apresentar explicações adicionais acerca da rubrica "2007 - BÔNUS DESEMPENHO":*

*(3.1) Quais foram os critérios utilizados, em 2013, na decisão de quais trabalhadores receberiam essa rubrica?*

*(3.2) Quais foram os critérios utilizados pela empresa para chegar ao montante pago a cada beneficiário da rubrica em 2013?*

*(3.3) A previsão de pagamento dessa rubrica em 2013 estava formalizada em algum documento? Se positiva a resposta, em que documento?*

*(3.4) Qual é periodicidade de pagamento de tal rubrica em 2012 e 2013 ?*

*(3.5) Em caso de resposta positiva ao subitem (3.3), solicita-se a apresentação de cópia digital do documento em que estava revisto o pagamento da rubrica 2007 - BÔNUS DESEMPENHO em 2013."*

*O contribuinte, em resposta datada de 06/06/2017 (documento de resposta em anexo), expôs, em relação aos itens 3.1 a 3.5 do TIF nº 5, respectivamente, o seguinte:*

*"Foi aprovado em reunião do Conselho de Administração da Companhia, de 03/04/2013, cópia do extrato parcial em anexo, o pagamento de uma remuneração a título de bônus para os membros da Diretoria (Presidente e Diretores)."*

*"Conforme aprovado pelo Conselho de Administração da Companhia, o valor do Bônus seria de uma remuneração, R\$ 76.010,55, para o Presidente e R\$ 67.784,14, para os Diretores."*

*"Sim. Em decisão constante de extrato parcial de Ata de reunião do Conselho de Administração da Companhia."*

*"Anual".*

*"Segue cópia do extrato parcial de Ata da Reunião do Conselho de Administração."*

*A rubrica "2007 - Bônus Desempenho" foi apontada nas folhas de pagamento (MANAD) da empresa como provento sem incidência de contribuições previdenciárias, não sendo declarados em GFIP os valores pagos sob essa rubrica aos segurados contribuintes individuais.*

*Quanto à natureza do pagamento da Bônus de Desempenho (Rubrica 2007), trata-se de simples abono ou gratificação, pago*

*a dirigentes em retribuição/reconhecimento ao trabalho desenvolvido, por decisão da administração da empresa. Convém esclarecer que os pagamentos não foram efetuados a segurados empregados e sim a dirigentes - contribuintes individuais.*

*Após citar a legislação previdenciária, afirma que o conceito de remuneração tem forma ampla, alcançando importâncias pagas pela empresa ao prestador do serviço, sem importar a forma de retribuição ou o título; são vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador em decorrência da relação laboral. Neste diapasão há que se concluir que a livre manifestação do empregador possui a natureza de convenção particular e cujos efeitos, consoante o disposto no artigo 123 do CTN, não podem ser opostos à Fazenda Pública, não afastam a incidência da contribuição previdenciária, cujos termos têm eficácia restrita às partes aderentes, não podendo se contrapor às disposições da Lei nº 8.212/91. Assim sendo, a livre manifestação da empresa, ainda que expressamente negue a incorporação do pagamento ao "salário", aqui entendido remuneração, não têm força de lei para impor a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais parcelas, nos termos do art. 123 do CTN.*

*Tendo em vista que os valores pagos aos dirigentes (contribuintes individuais) sob a rubrica "2007 - Bônus Desempenho" tratam-se de remuneração em retribuição aos serviços prestados, sem qualquer previsão legal que afaste a incidência de contribuições previdenciárias, esse valores devem integrar a base de cálculo da remuneração dos contribuintes individuais, incidindo sobre eles, por conseguinte, as contribuições previdenciárias.*

*Ressalte-se que o fato de terem sido tais remunerações pagas em parcela única em 04/2013 não caracteriza o pagamento como eventual, pois conforme exposto no item 3.4 da resposta do contribuinte, datada de 06/06/2017, a periodicidade de pagamento de tal rubrica em 2012 e 2013 é anual.*

*Portanto, como a Transpetro não considerou a remuneração paga, devida ou creditada a cada um dos membros de sua própria Diretoria, sob a rubrica "2007 - Bônus Desempenho", como integrante da base de cálculo para a Previdência Social, não a incluiu nos respectivos salários de contribuição informados na GFIP do estabelecimento 02.709.449/0001- 59, na competência 04/2013, acarretando uma contribuição previdenciária declarada em GFIP, para esse estabelecimento/competência, inferior à devida. Tendo em vista que os fatos geradores das contribuições lançadas no presente processo ocorreram na vigência da Lei no 11.941/09, que introduziu o artigo 35-A na Lei nº 8.212/91, aplica-se no presente lançamento a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme disposto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.*

*Devidamente intimado o contribuinte sobre o lançamento, comparece aos autos apresentando o instrumento de impugnação de fls. 694/751. Alega, em apertada síntese:*

*DO DIREITO**DA CONTRIBUIÇÃO A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS:  
MESMA BASE DE CÁLCULO UTILIZADA PARA  
CONTRIBUIÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL*

*1) De acordo com o art. 109 da Instrução Normativa RFB nº 971/09, as contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros) incidem sobre a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições destinadas à Previdência Social, ou seja, a folha de pagamento de salários. Cita legislação e julgados.*

*DA EXCLUSÃO DAS VERBAS DE GRATIFICAÇÃO DE  
CONTINGENTE DA BASE DE CÁLCULO DAS  
CONTRIBUIÇÕES*

*2) Cita o artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91. O dispositivo transcrito determinou que a base de cálculo das contribuições à Seguridade Social corresponde ao total das remunerações destinadas a retribuir o trabalho, ou seja, o salário do empregado, não havendo o que se falar na inclusão nesta base de cálculo de determinadas remunerações pagas sem correlação com a prestação de serviços realizada pelo empregado. Nem se alegue, em desfavor desta constatação, que a Lei utiliza a palavra "remuneração", e não "salário", eis que caso fosse esse o desejo do legislador, a Lei não preceituaria que a incidência da contribuição deve ocorrer apenas sobre as verbas "destinadas a retribuir o trabalho". Dessa forma, afirma-se em rigorosa síntese que as contribuições ora em voga, devem incidir tão somente sobre as verbas que correspondam a uma contraprestação ao serviço prestado pelo trabalhador, ou seja, as verbas de natureza estritamente salarial, e não sobre a remuneração sob uma visão geral de toda e qualquer quantia recebida. Com tanto mais razão, o plano jus trabalhista considera distintos os conceitos de remuneração e salário. O primeiro, mais amplo, tem definição controvertida entre os doutrinadores, recebendo pelo menos três sentidos diferenciados que, apesar de se aproximarem, possuem determinadas particularidades. Entretanto, a mais aceita das acepções, fundada no modelo sugerido pelo texto dos arts. 76 e 457, caput, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, consolida o entendimento de que os conceitos em discussão guardam entre si considerável diferença. Cita doutrina.*

*3) Destarte, remuneração é todo provento legal e habitualmente auferido pelo empregado em virtude do contrato de trabalho, podendo incluir-se neste, o salário que, por seu turno, é contraprestação direta devida pelo empregador ao empregado em virtude de serviço prestado em face do contrato de trabalho. Cita doutrina.*

*4) Em seguimento a esse elenco, importante destacar que a gratificação de contingente é pagamento feito pela Impugnante aos empregados sem respectiva contraprestação pelo trabalho. Trata-se de quantia paga em decorrência de previsão do Acordo Coletivo de Trabalho, o que foi reconhecido pela própria Fiscalização, não havendo qualquer correlação direta com a*

*prestação de serviço. O pagamento de gratificação de contingente não configura remuneração decorrente do trabalho, mesmo porque não há qualquer obrigatoriedade da Impugnante realizar o pagamento, havendo apenas um acordo entre ela e o sindicato para o referido pagamento.*

*5) Há de se ressaltar que a Impugnante não estava obrigada a acordar a concessão da gratificação no Acordo Coletivo de Trabalho, fazendo isso por livre e espontânea vontade, e deixando constar expressamente que não há qualquer vinculação do pagamento com a remuneração decorrente do trabalho prestado. Importante destacar que esta rubrica não possui uma das principais características das quantias que compõem o salário de contribuição, qual seja, a habitualidade. A gratificação de contingente não é paga de forma habitual, sendo pagamento realizado eventualmente e, de acordo com o Acordo Coletivo de Trabalho.*

*6) Mostra-se deveras equivocado o argumento da Autoridade Fiscal no sentido de que, por terem sido tais gratificações pagas nos anos de 2012 e 2013, período objeto da fiscalização, na verdade, haveria habitualidade. Acrescente-se, ainda, que a autoridade menciona que, conforme verificado no site da Federação Única dos Petroleiros, a Impugnante pagou, em parcela única, a Gratificação de Contingente em todos os anos do período de 2007 a 2015. Ora, a autoridade fiscal não verificou como foram feitos os pagamentos nos anos de 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2014 e 2015, não tendo avaliado condições, previsões em Acordos Coletivos de Trabalho, tampouco critérios de pagamento, já que a fiscalização foi apenas dos anos de 2012 e 2013. Assim, não pode a autoridade fiscal utilizar informação genérica obtida em site da Federação Única dos Petroleiros para presumir que há habitualidade no pagamento da Gratificação de Contingência e justificar o lançamento das contribuições em exigência, sem analisar qualquer documento relativo aos pagamentos nos anos não fiscalizados.*

*7) Destaque-se, inclusive, que o Superior Tribunal de Justiça - STJ já se manifestou no sentido de que o pagamento de abono único em sucessivos anos não caracteriza a habitualidade do pagamento da verba, sendo evidente que o pagamento da gratificação de contingente é eventual e, portanto, não pode sofrer a incidência das contribuições. A habitualidade, na verdade, se refere apenas ao período de vigência do Acordo Coletivo que prevê o pagamento da verba. Assim a quantia deve ser paga uma única vez dentro do prazo do ACT e não durante toda a relação de emprego do empregado. Como pode se observar, ainda, nos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados à época da fiscalização e constantes nos presentes autos, suas cláusulas são expressas ao determinar que a gratificação de contingente não integra os salários dos empregados, deixando claro, ainda, que não consiste em contraprestação do trabalho realizado pelos mesmos.*

*8) Cita precedente do Tribunal Superior do Trabalho – TST, específico sobre a gratificação contingente (Orientação*

*Jurisprudencial nº 64 da SBDI-1), do Superior Tribunal de Justiça - STJ, o Ato Declaratório PGFN nº 16/2011 e precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.*

*9) Diante de todo o exposto, resta claro que é pacífico o entendimento de segundo o qual a gratificação de contingente é verba de natureza não salarial, já que paga de forma eventual, e sem natureza retributiva do trabalho do empregado. A Fiscalização, ao mencionar o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o trata como norma isentiva, estabelecendo rol taxativo das hipóteses ali apontadas. No entanto, a doutrina é pacífica ao entender que o referido dispositivo normativo trata de casos de não incidência tributária com rol exemplificativo, especialmente no que se refere ao item 7 da alínea “e”. Cita doutrina. É oportuno destacar, ainda, que não merece prosperar o argumento no sentido que somente a lei poderia afastar a natureza salarial das rubricas mencionadas no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Cita doutrina.*

#### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS**

*10) A Autoridade Fiscal não verificou que os empregados que receberam PLR nos meses de 04 e 05/2013 não ocupavam o mesmo cargo nos dois períodos, ou seja, estes empregados receberam o PLR nos meses de abril e maio/2013, mas ocupando cargos diversos.*

*Como se vê na planilha anexa ao Relato Fiscal, em que é informada a matrícula do empregado beneficiado pelo pagamento na coluna “Cód Trab”, apesar de se tratar do mesmo empregado, ele recebeu o PLR de 04 e 05/2013 ocupando cargos diferentes, havendo, inclusive, descrição diversa do mesmo trabalhador. Apresenta planilha que demonstra que o PLR pago ao mesmo empregado sem observância da periodicidade estabelecida em lei foi, todas as vezes que o empregado ocupava outro cargo, o que pode ser verificado pela sua matrícula no período.*

*11) Destaque-se, ainda, que é possível verificar que os empregados Cristina Helena Zagratzki Smith da Silva e Antonio Jose Caldas Rodrigues receberam PLR duas vezes no mês de maio, sendo certo que ocupavam cargos diferentes em ambos os recebimentos, bem como em abril e julho. Ora, é evidente que a Impugnante não pagaria PLR ao mesmo empregado duas vezes no mesmo mês, sequer em meses seguidos, sem observância da periodicidade exigida em lei, tendo ocorrido tais pagamentos justamente porque os empregados ocupavam cargos diferentes quando do recebimento do benefício.*

*12) É importante lembrar que somente receberam PLR aqueles empregados que atingiram as metas e resultados estabelecidos para as posições que ocupavam na empresa no período. Assim, é possível verificar que os pagamentos realizados, apesar de terem sido destinados aos mesmos empregados, se deram em razão de colocação em cargos diferentes, tendo, inclusive, recebido valores diversos. A legislação não faz qualquer restrição para a*

*concessão diferenciada de PLR em setores ou unidades da mesma empresa, razão pela qual, a Impugnante decidiu que o pagamento de PLR para empregados ocupantes de cargos diferentes ocorreria em períodos diversos.*

*13) No caso sob apreciação, o fato de existirem mais pagamentos no mesmo exercício ou no mesmo trimestre não desnatura a PLR, posto que evidenciado tratar-se de pagamentos a empregados ocupantes de cargos diferentes quando dos recebimentos. Como se sabe, a periodicidade estabelecida pela Lei nº 10.101/00 tem como objetivo impedir que o pagamento de PLR seja feito como complemento ao salário mensal, de forma que não substitua a remuneração. Ora, no presente caso é evidente que os pagamentos de PLR nos meses de abril e maio não objetivaram substituir a remuneração decorrente de contrato de trabalho, principalmente porque foram feitos quando os empregados ocupavam diferentes cargos.*

**DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR PAGA AOS CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS**

*14) Cita a Constituição Federal de 1988 e a Lei nº 10.101/00. Somente em razão do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 se referir a "empresa e seus empregados", a Fiscalização entendeu que os pagamentos feitos a título de PLR a contribuintes individuais sofrem a incidência das contribuições. Lembre-se que a Constituição de 1988 não faz referência a empregados, mencionando de forma abrangente o termo "trabalhadores", de forma que não é possível a limitação pretendida pela autoridade fiscal. Não é demais lembrar, inclusive, que o pagamento de PLR a dirigentes e diretores encontra-se previsto na Lei nº 6.404/76 em seus arts. 152, § 1º e 190.*

*15) Ocorre que, diferentemente do sustentado pela Autoridade Fiscal, a não incidência das contribuições sobre os pagamentos feitos a título de PLR também se estende aos pagamentos feitos aos diretores e dirigentes, contribuintes individuais. A referência somente a empregados na Lei nº 10.101/00 não pode criar um novo campo de incidência das contribuições previdenciárias para os contribuintes individuais, sendo certo que os lucros e resultados pagos a eles também não se incluem na base de cálculo dos referidos tributos. Cita julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.*

*16) Assim, o entendimento adotado pela autoridade fiscal diverge de toda jurisprudência do CARF, sendo evidente que se admitir a incidência das contribuições sobre as verbas pagas a título de PLR somente aos diretores (contribuintes individuais) caracterizaria manifesta afronta à isonomia, princípio constitucionalmente assegurado. A Lei nº 8.212/91, em seu art. 28, § 9º, alínea "j" dispõe expressamente que não integram o salário de contribuição as verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, desde que observados os requisitos estabelecidos em lei. Como de natural obviedade, os pagamentos feitos a contribuintes individuais somente sofrerão a incidência das contribuições previdenciárias quando pagos de forma habitual e em contraprestação ao trabalho realizado.*

17) Como se sabe, o pagamento referente a participação nos lucros e resultados não se dá em razão do trabalho realizado pelo diretor, trata-se, na verdade, de rendimento do capital, o que comprova a ausência de um dos requisitos para inclusão da verba no salário-de-contribuição. Na esteira desse raciocínio, a PLR não é paga de forma habitual, pelo que também não resta atendido o outro requisito para inclusão da verba no salário-de-contribuição.

Cita doutrina.

**DOS PAGAMENTOS A SEGURADOS EMPREGADOS DA PETROBRÁS**

18) A Fiscalização exige contribuições sobre as verbas pagas aos diretores Agenor Cesar Junqueira Leite e Cláudio Ribeiro Teixeira Campos, nos anos de 2012 e 2013, sob a rubrica "Remuneração Global Dir. S. Enc". Ocorre, no entanto, que se tratam de honorários pagos aos dirigentes cedidos pela Petrobrás, com vínculo empregatício com esta empresa, razão pela qual a responsável pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre tais verbas era a Petrobrás e não a Impugnante. Cabe lembrar que, conforme reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, a Petrobrás permaneceu declarando os dois segurados em GFIP e efetuando o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos diretores. Como de natural obviedade, considerando que as remunerações dos dois dirigentes estavam sendo declaradas na GFIP da Petrobrás e as respectivas contribuições previdenciárias também estavam sendo recolhidas por esta empresa, a Impugnante não procedeu à mesma declaração em GFIP, tampouco ao recolhimento em duplicidade das contribuições.

19) Não obstante, a Autoridade Fiscal entendeu que a Impugnante ao não incluir em GFIP os pagamentos realizados aos dois diretores da Petrobrás, bem como ao não recolher as respectivas contribuições, descumpriu o disposto nos arts. 22, inciso III e 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91. Não é demais repetir que a Petrobrás estava realizando todas as declarações e recolhimentos devidos, o que foi reconhecido na Fiscalização. No entanto, de acordo com a Autoridade Fiscal, a Petrobrás não declarou a totalidade dos valores e, conseqüentemente, não recolheu a integralidade das contribuições devidas, razão pela qual estão sendo exigidas da impugnante as diferenças não recolhidas.

20) Ora, é evidente que, em sendo os dirigentes considerados vinculados à Petrobrás, em havendo declaração da remuneração dos mesmos na GFIP daquela empresa, cabe tão somente a ela o recolhimento das contribuições devidas, não havendo o que se falar em responsabilidade da Impugnante, razão pela qual o lançamento tributário deve ser feito em face da Petrobrás, que declarou incorretamente e recolheu a menor.

21) Importante lembrar que nos contratos de trabalho consta a Petrobrás como contratante de ambos os diretores, razão pela qual o ônus referente ao recolhimento das contribuições

*incidentes sobre as verbas pagas a eles, é da Petrobrás e não da Impugnante que tomou os serviços por curto espaço de tempo. Dessa forma, se a Petrobrás declarou incorretamente os valores que foram efetivamente pagos a título de remuneração aos diretores e, conseqüentemente, recolheu a menor as respectivas contribuições devidas, é evidente que a cobrança deve ser feita em face da referida empresa e não da Impugnante.*

#### **DAS VERBAS DE BÔNUS DE DESEMPENHO**

*22) Conforme já informado durante a Fiscalização, o bônus de desempenho foi um pagamento feito uma única vez aos diretores em razão de decisão do Conselho de Diretores. Impede assinalar, desde logo, que o mencionado pagamento foi realizado uma única vez, não havendo o que se falar em habitualidade no pagamento da rubrica. Ora, os dirigentes receberam as quantias de bônus de desempenho uma única vez, não tendo sido, inclusive, uma contraprestação do trabalho desenvolvido, já que pago desproporcionalmente e sem qualquer vinculação às atividades realizadas no ano. Verifica-se, dessa forma, que o bônus de desempenho não possui as duas características essenciais para que seja atribuída natureza salarial à verba, ou seja, a retributividade e a habitualidade. Cita doutrina.*

*23) No presente caso, não houve qualquer proporcionalidade no pagamento realizado, o que, por si só, já afasta a característica da retributividade, já que completamente desvinculada do trabalho dos diretores. A eventualidade do pagamento é evidente, não existindo habitualidade em um pagamento realizado uma única vez aos diretores, e, conforme amplamente já demonstrado na presente defesa, pagamentos eventuais não integram o salário de contribuição. A ausência de habitualidade nos pagamentos, bem como a inexistência de contraprestação impedem que valores pagos aos empregados componham o salário de contribuição, sendo evidente que a Impugnante, em momento algum, pretendeu substituir ou complementar a remuneração de seus empregados com os referidos/bônus/benefícios. Cita julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.*

*24) Destaque-se, ainda, que os valores de bônus de desempenho considerados no lançamento combatido incluem os pagamentos feitos aos diretores Agenor César Junqueira Leite e Cláudio Ribeiro Teixeira Campos, os quais, conforme já informado, são empregados da Petrobrás, razão pela qual não há o que se falar em exigência em face da Impugnante. Dessa forma, ainda que as contribuições incidissem sobre as verbas pagas a título de bônus de desempenho, os valores referentes às quantias pagas aos diretores Agenor César Junqueira Leite e Cláudio Ribeiro Teixeira Campos deveriam ser exigidos da Petrobrás.*

*25) Diante dos elementos trazidos à colação, resta descaracterizada a contraprestatividade ao serviço prestado pelo trabalhador, não se podendo, pois, falar em salário; motivo pelo qual tais verbas devem ser excluídas da base de cálculo das*

*contribuições sociais e previdenciárias, devendo, portanto, serem integralmente afastadas as cobranças combatidas.*

#### **DA COBRANÇA ABUSIVA DE MULTA**

*26) Por derradeiro, por amor ao debate e ainda que fosse possível a aplicação de penalidade no presente caso, insta repisar que a multa exigida vai de encontro ao ordenamento jurídico pátrio. Como é sabido, os parâmetros para fixação das multas devem obedecer aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, preceitos do Direito Tributário cuja função primordial reside na atuação consciente da Administração Pública, sem a imposição de punições além das necessárias ao atendimento do interesse público. Cita doutrina.*

*27) À guisa do entendimento ora dado à estampa, conclui-se que o princípio da proporcionalidade é aquele que norteia a Administração Pública quando esta procede com as imposições de sanções pecuniárias aos contribuintes, devendo esta, portanto, aplicar a multa de forma proporcional entre o delito, a sanção e o prejuízo econômico causado.*

*No presente caso, multa de ofício de 75% do valor do tributo supostamente devido, acrescida de juros, considerando que este sequer é devido, mostra-se exorbitante e desproporcional.*

*Ressalte-se, ainda, que a imposição da multa de 75%, avança de forma desmedida no patrimônio do contribuinte para injustificadamente impingir-lhe gravame punitivo. Destaque-se que exigir multa em razão do não recolhimento do referido tributo, quando este não era devido, como pretende a Receita Federal no caso em comento, caracteriza manifesto confisco, em frontal violação dos preceitos constitucionais. Cita entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF e doutrina.*

#### **DO PEDIDO**

*28) Por todo o exposto, espera firmemente a Impugnante sejam consideradas as relevantes razões de fato e de direito aduzidas na presente e requer sejam julgados improcedentes os Autos de Infração, cancelando, na sua totalidade, o lançamento tributário. Caso assim não se entenda, protesta-se pela redução da multa arbitrada em homenagem aos princípios da legalidade e não confisco.*

*Vieram-me os autos à conclusão.*

*É o relatório. Passo a decidir.”*

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo, assim o crédito tributário lançado, na integralidade. O contribuinte, inconformado com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 1111/1168, reiterando, as alegações expostas em impugnação.

Em anexo ao Recurso Voluntário, o contribuinte juntou aos autos documentos a fim de comprovar suas alegações, quais sejam:

- Às fls. 1206/1245 e fls. 1312/1351 junta “Descrição dos fatos e enquadramento legal – Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador”;
  - Às fls. 1352/1400 e fls. 1401/1440 “Demonstrativo de Apuração – Contribuição para outras entidades e fundos”;
  - Às fls. 1441/1498, Acórdão que deu parcial provimento ao Recurso Especial no processo em que também é recorrente (processo nº 16682-721489/2013-98);
  - Às fls. 1499/1669 e fls. 1673/2128, contratos individuais de trabalho;
- É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### Da Gratificação Contingente

Sobre a rubrica “1469 - Gratificação Contingente”, pagas nos anos de 2012 e 2013, basicamente a fiscalização sustenta:

- a) Previsão em acordos coletivos, que transcreve.
- b) Habitualidade no pagamento da rubrica (de 2007 a 2015), em parcela única, após pesquisa no sítio da FUP - Federação Única dos Petroleiros (<http://www.fup.org.br/acordoscoletivos>), transcrevendo as previsões dos acordos de trabalho localizados no site.

De sua parte, no tópico “DA EXCLUSÃO DAS VERBAS DE GRATIFICAÇÃO DE CONTINGENTE DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES”, alega o contribuinte, basicamente:

- a) As contribuições previdenciárias devem incidir tão somente sobre as verbas que correspondam a uma contraprestação ao serviço prestado pelo trabalhador, ou seja, as verbas de natureza estritamente salarial, e não sobre a remuneração sob uma visão geral de toda e qualquer quantia recebida.
- b) A gratificação de contingente é pagamento feito pela Impugnante aos empregados sem respectiva contraprestação pelo trabalho. Trata-se de quantia paga em decorrência de previsão do Acordo Coletivo de Trabalho, não havendo qualquer correlação direta com a prestação de serviço.
- c) Impugnante não estava obrigada a acordar a concessão da gratificação no Acordo Coletivo de Trabalho, fazendo isso por livre e espontânea vontade
- d) A rubrica não possui uma das principais características das quantias que compõem o salário de contribuição, qual seja, a habitualidade.
- e) Sobre a verificação no site da Federação Única dos Petroleiros, a autoridade fiscal não verificou como foram feitos os pagamentos nos anos de 2007, 2008,

2009, 2010, 2011, 2014 e 2015, não tendo avaliado condições, previsões em Acordos Coletivos de Trabalho, tampouco critérios de pagamento, já que a fiscalização foi apenas dos anos de 2012 e 2013. Assim, não pode a autoridade fiscal utilizar informação genérica obtida em site da Federação Única dos Petroleiros para presumir que há habitualidade no pagamento da Gratificação de Contingência e justificar o lançamento das contribuições em exigência, sem analisar qualquer documento relativo aos pagamentos nos anos não fiscalizados.

f) O Superior Tribunal de Justiça - STJ já se manifestou no sentido de que o pagamento de abono único em sucessivos anos não caracteriza a habitualidade do pagamento da verba, sendo evidente que o pagamento da gratificação de contingente é eventual.

g) O tema já foi objeto de pronunciamento pelo Tribunal Superior do Trabalho – TST, conforme Orientação Jurisprudencial nº 64 da SBDI-1.

O contribuinte alega que o pagamento da Gratificação Contingente não se deu com habitualidade, e, em face do artigo 201, § 11 da Constituição Federal de 1988, não estaria abrangido pela hipótese de incidência previdenciária.

Sobre o tema, consoante destacado pela CONTRIBUINTE, o Tribunal Superior do Trabalho – TST, em reiterados julgados, tem se manifestado nos seguintes termos:

*“RECURSOS DE REVISTA INTERPOSTOS PELAS RECLAMADAS. IDENTIDADE DE MATÉRIAS. ANÁLISE CONJUNTA. GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE E PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS PREVISTAS EM NORMA COLETIVA A EMPREGADOS DA ATIVA. NATUREZA JURÍDICA NÃO SALARIAL. NÃO INTEGRAÇÃO NA COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. Segundo a diretriz fixada na Orientação Jurisprudencial Transitória nº 64 da SBDI do TST, as parcelas gratificação contingente e participação nos resultados, concedidas por força de acordo coletivo a empregados da Petrobras em atividade, pagas de uma única vez, não integram a complementação de aposentadoria. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido.*

*Recurso de revista parcialmente conhecido e provido.” (TST, RR 12320009.2008.5.04.0202 , Relator Ministro: Walmir Oliveira da Costa, Data de Julgamento: 27/09/2017, 1ª Turma, Data de Publicação: DEJT 29/09/2017)*

*“RECURSO DE REVISTA DA PRIMEIRARECLAMADA PETROBRAS COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA COMPETÊNCIA JUSTIÇA DO TRABALHO DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. No dia 20/2/2013, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs RE 586.453 e RE 583.050, proferido com repercussão geral, concluiu que cabe à Justiça Comum julgar processos decorrentes de contrato de previdência complementar privada, ainda que oriunda do contrato de trabalho. Contudo, os efeitos da decisão, por questões de segurança jurídica, foram modulados para estabelecer que permanecerão na Justiça do Trabalho todos os processos com sentença de mérito proferida até aquela data. Logo, como na situação a decisão de primeiro grau com resolução de mérito foi prolatada antes do julgamento da matéria pela Corte Suprema, fica preservada a competência da Justiça do Trabalho para a resolução do litígio.*

*Recurso de revista da primeira-reclamada não conhecido.*

**COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA PETROBRAS PETROS PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE NORMA COLETIVA NATUREZA INDENIZATÓRIA EXTENSÃO AOS APOSENTADOS IMPOSSIBILIDADE.**

*O art. 7º, XI, da Constituição Federal estabelece a natureza jurídica indenizatória da participação nos lucros. Além disso, nos termos do art. 7º, XXVI, da Constituição da República, deve ser prestigiado o pactuado em norma coletiva, invocando-se o princípio da autonomia da vontade coletiva, desde que não haja o desrespeito a norma de ordem pública ou má-fé.*

*Logo, a participação nos lucros e a gratificação contingente, previstas em norma coletiva e pagas em parcela única, são devidas apenas aos empregados em atividade e têm natureza jurídica indenizatória, sendo descabida a extensão das referidas parcelas aos inativos e a sua integração aos proventos de complementação de aposentadoria. Incide a Orientação Jurisprudencial Transitória nº 64 da SBDI1 do TST. Recurso de revista da primeira-reclamada conhecido e provido. RECURSO DE REVISTA DA SEGUNDA-RECLAMADA PETROS PERDA SUPERVENIENTE DO OBJETO. Ante o conhecimento e provimento do recurso de revista da primeira-reclamada, com a improcedência dos pedidos iniciais dos autores, fica prejudicado o exame do apelo de revista da segunda-reclamada, em razão da total perda superveniente do seu objeto. Recurso de revista da segunda-reclamada prejudicado.”*

*(TST, RR 14630082.2002.5.01.0041 , Relator Ministro: Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, Data de Julgamento: 26/10/2016, 7ª Turma, Data de Publicação: DEJT 28/10/2016)*

*“I EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA FUNDAÇÃO PETROBRAS DE SEGURIDADE SOCIAL PETROS. GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. OMISSÃO. Reconhecida a omissão em relação ao tema gratificação contingente, dá-se provimento aos embargos de declaração para sanar omissão e analisar o recurso de revista quanto ao tema em questão. Embargos de declaração conhecidos e providos, com efeito modificativo. II RECURSO DE REVISTA. GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. A decisão regional em que se deferiu a inclusão da parcela denominada "Gratificação Contingente" no cálculo da complementação de aposentadoria, está em contrariedade aos termos da OJ 64 da SBDI1 Transitória, segundo a qual "As parcelas gratificação contingente e participação nos resultados, concedidas por força de acordo coletivo a empregados da Petrobras em atividade, pagas de uma única vez, não integram a complementação de aposentadoria". Recurso de revista conhecido por contrariedade à OJ Transitória nº 64 da SBDI1 e provido, no particular.” (TST, EDARR 21140086.2008.5.04.0203, Relator Ministro: Alexandre de Souza Agra Belmonte, Data de Julgamento: 22/11/2016, 3ª Turma, Data de Publicação: DEJT 25/11/2016)*

O Tribunal Superior do Trabalho buscou uniformizar a jurisprudência, resultando na edição da OJ Transitória 64 SBDI-1, nos seguintes termos:

*“64. Petrobras. Parcelas gratificação contingente e participação nos resultados deferidas por norma coletiva a empregados da ativa. Natureza jurídica não salarial. Não integração na complementação de aposentadoria. (DeJT 03/12/2008). As parcelas gratificação contingente e participação nos resultados, concedidas por força de acordo coletivo a empregados da Petrobras em atividade, pagas de uma única vez, não integram a complementação de aposentadoria.”*

No julgamento do Recurso de Revista nº 738054/2001.0, a 5ª Turma do TST, por intermédio do voto da lavra do eminente ministro Emmanoel Pereira, reconheceu a natureza indenizatória das parcelas denominadas "participação nos resultados" e "gratificação de contingente". Cumpre transcrever trecho do voto condutor daquele julgado. Confira-se:

*“2. MÉRITO PETROBRÁS. PARCELA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DEFERIDAS POR NORMA COLETIVA A EMPREGADOS DA ATIVA. NATUREZA JURÍDICA NÃO SALARIAL. NÃO INTEGRAÇÃO NA COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA.*

*Limita-se a controvérsia em definir a natureza jurídica imanentes às parcelas creditadas aos empregados da ativa, ligados à PETROBRAS, a título de "participação nos resultados" e "gratificação de contingente".*

*No âmbito do Tribunal Superior do Trabalho, a questão não mais comporta questionamento. Em termos gerais, a Corte entende que a parcela instituída por negociação coletiva com destinação específica aos empregados em atividade a serem pagas uma única vez e não incorporadas ao salário não são passíveis de reflexos na complementação de aposentadoria. É o que deflui da Orientação Jurisprudencial nº 346 da SBDI, abaixo reproduzida:*

*ABONO PREVISTO EM NORMA COLETIVA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. CONCESSÃO APENAS AOS EMPREGADOS EM ATIVIDADE. EXTENSÃO AOS INATIVOS. IMPOSSIBILIDADE. DJ 25.04.07*

*A decisão que estende aos inativos a concessão de abono de natureza jurídica indenizatória, previsto em norma coletiva apenas para os empregados em atividade, a ser pago de uma única vez, e confere natureza salarial à parcela, afronta o art. 7º, XXVI, da CF/88.*

*No caso em foco, relativo à PETRO e PETROBRAS, o TST também pacificou entendimento. As parcelas creditadas aos empregados da ativa, em parcela única, sem reflexo em outras verbas, a título de "participação nos resultados" e "gratificação de contingente" revestem-se de natureza indenizatória e, por isto, não comportam extensão aos inativos.*

*Nesse sentido, menciono os seguintes precedentes específicos à PETROBRAS e PETROS:*

**"GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE E PARTICIPAÇÃO DE RESULTADO ACORDO COLETIVO REPERCUSSÃO NA COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA PETROBRAS.**

*Não se há falar em ofensa ao art. 457, § 1º, da CLT, pela peculiaridade registrada na decisão Regional, de que as verbas deferidas não se incorporam ao salário, já que os abonos concedidos o foram a título de participação nos resultados, conforme firmado em acordo coletivo, e pagos em parcela única. Recurso de Embargos não conhecido" (ERR44387/20029001100, Rel. Min. Carlos Alberto Reis de Paula, DJ 22/06/07);*

**"EMBARGOS. PETROBRAS PARTICIPAÇÃO EM RESULTADOS. GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. INCORPORAÇÃO À COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA INDEVIDA. 1. Não se identificam elementos hábeis à declaração da natureza salarial das verbas gratificação contingente e participação de resultados. A inexistência de habitualidade afasta, de imediato, a incorporação das parcelas ao contrato de trabalho, não havendo falar em violação ao artigo 457, § 1º, da CLT. 2. O art. 7º, XI, da Constituição da República não foi prequestionado, nos termos da Súmula nº 297 do TST. Embargos não conhecidos" (ERR44381/20029001100, Rel. Min. Maria Cristina Irigoyen Peduzzi, DJ 25/05/07);**

**"GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA DA PARCELA. ACORDO COLETIVO. Deve-se prestigiar o pactuado entre empregados e empregadores por meio de convenções e acordos coletivos de trabalho, sob pena de violação ao disposto no art. 7º, inc. XXVI, da Constituição da República. A flexibilização no Direito do Trabalho, fundada na autonomia coletiva privada, permite a obtenção de benefícios para os empregados com concessões mútuas. Portanto, se as partes decidiram vedar a incorporação das verbas em apreço na remuneração, não se pode dar interpretação elastecida ao instrumento normativo. Recurso de Embargos de que não se conhece" (ERR785.415/2001.5 Rel. Min. João Batista Brito Pereira, DJ 02/02/07).**

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso de revista, para, reconhecendo a natureza indenizatória das parcelas denominadas "participação nos resultados" e "gratificação de contingente", julgar improcedente todos os pedidos deduzidos na petição inicial. Invertido o ônus da sucumbência. Custas pelos reclamantes, no importe de R\$ 27,00, calculadas sobre o valor atribuído à causa, de cujo pagamento ficam dispensados na forma da lei." (grifou-se)*

O Recorrente alega, ainda, que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, editou o Ato Declaratório nº 16, de 20 de dezembro de 2011 (DOU de 22.12.2011), em que reconhece expressamente que sobre o abono único previsto em convenção coletiva de trabalho, e desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não incide contribuição previdenciária, *in verbis*:

*A PROCURADORAGERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso*

*II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, DECLARA que 'nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária'. JURISPRUDÊNCIA: REsp nº 434.471/MG (DJ 14/2/2005), REsp nº 1.125.381/SP (DJe 29/4/2010), REsp nº 840.328/MG (DJ 25/9/2009) e REsp nº 819.552/BA (DJe 18/5/2009).*

Por oportuno, transcrevo a ementa de julgado deste Conselho, pelo afastamento da incidência de contribuição previdenciária sobre a rubrica gratificação contingente:

[...]

*GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. NORMA COLETIVA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. Nos termos do art. 7º, XXVI, da Constituição da República, deve ser prestigiado o pactuado em norma coletiva, invocando-se o princípio da autonomia da vontade coletiva, desde que não haja o desrespeito a norma de ordem pública ou má-fé.*

*Logo, a gratificação contingente, prevista em norma coletiva e paga em parcela única, é devida apenas aos empregados em atividade e têm natureza jurídica indenizatória, sendo descabida a extensão das referidas parcelas aos inativos e a sua integração aos proventos de complementação de aposentadoria. Incide a Orientação Jurisprudencial Transitória nº 64 da SBDI-1 do TST.*

[...]

*(Acórdão nº 2401-005.284, Relatora Luciana Matos Pereira Barbosa, julgado em 07.02.2018.)*

Verifico, no presente caso, que se encontram presentes os requisitos estabelecidos no art. 28, §9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, para a não incidência da contribuição previdenciária, a vista que as importâncias recebidas são expressamente desvinculados do salário, conforme determinam os Acordos Coletivos (não incorporados os respectivos salários) e pagos sem habitualidade, não possuindo natureza salarial e portanto, deve ser afastada a contribuição previdenciária sobre a rubrica gratificação contingente.

### **Da Participação nos Lucros e Resultados - PLR**

Quanto à Participação nos Lucros e Resultados, após várias considerações teóricas sobre o tema, a fiscalização fundamenta o lançamento em dois pontos específicos:

1) Rubrica "/B10 - Particip Lucr e ou Result" paga a diversos segurados empregados nas competências 04/2013, 05/2013 e 07/2013, violando-se a regra da periodicidade exigida pela Lei nº 10.101/00, promovendo o lançamento dos valores pagos tão somente na competência 05/2013.

2) Pagamento de PLR, conforme registro das folhas de pagamento, aos seguintes segurados contribuintes individuais: Agenor César Junqueira Leite - categoria 11 - diretor não empregado sem FGTS; Cláudio Ribeiro Teixeira Campos - categoria 11 - diretor

não empregado sem FGTS; Jose Sergio de Oliveira Machado - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS; Marcelo Rosa Renno Gomes - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS; e, Rubens Teixeira da Silva - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS.

2a) Posição privilegiada dos administradores, em comparação aos empregados, com relação ao estabelecimento dos critérios e metas para atribuição do montante a ser recebido a título de PLR.

2b) Mesmo que o contribuinte considerasse que a rubrica recebida pelos membros da Diretoria da Transpetro em 2013 referia-se à PLR de administradores, prevista no artigo 190 da Lei nº 6.404/76, os valores pagos, devidos ou creditados sob esse título deveriam compor a base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Em relação ao item 1, a contribuinte impugna o primeiro ponto do lançamento (pagamentos em violação à regra da periodicidade mínima), afirmando, em síntese, que o motivo justificador destes pagamentos é o fato de que os empregados que receberam PLR nos meses de 04 e 05/2013 não ocuparem o mesmo cargo nos dois períodos, ou seja, estes empregados receberam o PLR nos meses de abril e maio/2013, mas ocupando cargos diversos. Ainda, afirma que somente receberam PLR aqueles empregados que atingiram as metas e resultados estabelecidos para as posições que ocupavam na empresa no período.

A DRJ se posicionou sobre o tema:

*"(...) ousou divergir do contribuinte. Poderia até ser possível que um mesmo segurado atingisse as metas e objetivos de cada um dos cargos, ao longo de um período razoável de tempo, por exemplo, um semestre. No entanto, considerando que em um mês está ele provendo um cargo, e no outro, já ocupa novo cargo, resta sumamente difícil crer que em período tão curto de tempo tenha atingido as metas e resultados no novo cargo. Se assim ocorreu, obviamente, as metas fixadas não eram por cargos, mas sim gerais, e, dessa forma, pouco importava se em um ou em outro cargo, a periodicidade mínima deveria ser respeitada.*

*A fiscalização traz aos autos o Anexo II de fls. 418/420. Confira-se os valores pagos a cada empregado:*

*(...)*

*Ora, os valores são consideráveis para se entender que em tão pouco tempo, de um mês para outro, houve o atingimento de metas e resultados pelos segurados em relação aos cargos ocupados.*

*Aliás, é interessante observar que o contribuinte não traz qualquer elemento de prova que demonstre que, de fato, houve a suposta transferência dos segurados e em relação a quais cargos eles atingiram suas metas respectivas e quais foram estas metas a justificar a suposta "complementação de PLR". A Lei nº 10.101/2000 não impede que se receba a PLR em relação a cargos distintos, desde que, evidentemente, se comprove cabalmente que houve o atingimento das metas respectivas em cada um deles. O que não se mostra razoável é que de um mês a outro se atinja a meta do novo cargo, ou, como alega o contribuinte, no caso dos segurados Cristina Helena Zagratzki Smith da Silva e Antonio José Caldas Rodrigues, que nos meses de maio, abril e julho, receberam valores de cargos diferentes! A alegação afronta o bom senso!*

*Outrossim, a simples verificação da matrícula do segurado empregado não prova nada, pois é apenas um número interno de controle do contribuinte que não tem demonstrada a eventual relação que ele tenha com este ou aquele cargo, não tendo este Relator mediunidade para adivinhar esta vinculação! Isto é ônus probatório do contribuinte, não desempenhado, frise-se.*

*Dispõe a Lei nº 10.101/2000:*

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa **em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil** (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 20 de junho de 2013)

Diante disso, concluiu a DRJ, cujo entendimento compartilho, que seja antes do advento da Lei nº 12.832/2013, como após ela, os pagamentos feitos em três parcelas a determinados segurados sem qualquer comprovação no sentido de que, de fato, faziam jus ao pagamento complementar, seja por erro quanto aos pagamentos originários, seja pela suposta mudança de cargo, neste caso provando-se o atingimento de metas no cargo em questão, configuram parcela integrante do salário de contribuição, porque feitos em desacordo com a Lei nº 10.101/00, a teor do artigo 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91. Portanto, carece de razão a contribuinte neste tocante.

Pois bem.

Em relação ao item 2, entendo que se os ditames da Lei nº 10.101/00 se aplicam ao contribuinte individual, ou seja, cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/00, há isenção da contribuição previdenciária nos pagamentos realizados ao contribuinte individual a título de PLR.

Ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:

*“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)*

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

*“Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à*

*produtividade, nos termos do art. 7o, inciso XI, da Constituição.”*

*(grifou-se)*

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei nº 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

No acórdão nº 2201-003.370, o Conselheiro Relator Carlos Henrique de Oliveira, assim expõe seu voto, o qual foi acolhido por unanimidade na sessão de julgamento de 18 de janeiro de 2017, cujo entendimento compartilho:

*"(...) o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.*

*Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”.*

*Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.*

*Vários julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais corroboram esse entendimento (PAF 10920.002868/2008-81, Ac. 2301003.024, dj; PAF 11020.002008/201079, Ac. 2301002.492 dj 18.01.2014).*

*Wagner Balera e Thiago Taborda Simões, em obra de fôlego sobre o tema (Participação nos Lucros e nos Resultados: Natureza Jurídica e Incidência Previdenciária, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, FISCOsoft Editora, 2014, p. 163), asseveram:*

*“...Na linha da literalidade, entende-se que a norma de isenção descreve a materialidade a exclusão da incidência sobre as verbas pagas aos empregados da pessoa jurídica, conceito que não albergaria os contribuintes individuais (diretores estatutários, administradores, conselheiros), por não gozarem dessa qualidade.*

Por outro lado, a interpretação sistemática considera o benefício fiscal extensivo aos estatutários, por não integrarem o salário de contribuição.

Enfileiramo-nos com a segunda posição.

A norma de isenção da PLR é extensiva aos diretores (contribuintes individuais), já que a norma específica que trata do tema – Lei nº 10.101/2000 – não estabelece a limitação”

*Não obstante o todo o exposto, outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado.*

*Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.*

*É cediço que a interpretação jurídica deve ser feita com estrito respeito aos princípios jurídicos que enfeixam o Direito.*

*Mestre JJ Gomes Canotilho, no clássico Direito Constitucional e Teoria da Constituição (7ª edição, Almedina, pag. 1223), elucida que a Constituição deve ser interpretada segundo um catálogo dos princípios tópicos da interpretação constitucional, desenvolvido a partir de uma postura metódica hermenêutico-concretizante, recortados pelo autores de forma diversa. Para ele, dois princípios são determinantes:*

"Princípio da unidade da constituição:

**O princípio da unidade da constituição** ganha relevo autônomo com princípio interpretativo quando com ele se **quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições** (antinomias, antagonismos) entre suas normas.

Como "ponto de orientação", "guia de discussão" e "factor hermenêutico de decisão", o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição em sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão entre as normas constitucionais a concretizar (...). **Daí que o interprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.**

Princípio da máxima efetividade Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efetiva, pode ser formulado da seguinte maneira: **a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê.**

(...) (destaques não constam do original)

*Ainda mais enfática é a posição de Humberto Ávila (Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15ª ed. Malheiros. pag. 158/160). Após recordar que:*

**"Princípios não são necessariamente meras razões ou simples argumentos afastáveis, mas também estruturas e condições inafastáveis"**

*O doutrinador e professor titular da UFRGS, assevera com tintas fortes:*

**"Quando a Constituição contém um dispositivo que privilegia o caráter descritivo da conduta, ou a definição de um âmbito de poder, há, nesse contexto e nesse aspecto, a instituição de uma regra que não pode ser simplesmente desprezada pelo legislador, ainda que haja internamente alguma margem de indeterminação para a definição de seu sentido"**

*Nesse mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz (Direito Constitucional, Manole, 2007, pg. 10 'in fine'), ensina:*

**"Por exemplo, uma norma constitucional que impõe uma vedação (proibição de instituir tributo que não seja uniforme) valida normas legais que estatuem tributações, se respeitada a vedação, independentemente de se os fins (provimento de recursos adequados às necessidades) estão ou não sendo alcançados"**

*A Carta da República, em seu artigo 150, que versa sobre as limitações do poder de tributar, peremptoriamente, assevera:*

**"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:**

**(...)**

**II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"**

*Refletindo sobre os princípios tributários, Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário: Linguagem e Método, 2ª ed. Noeses, 2008, pg. 267), esclarece:*

**"Quando a estimativa "igualdade" é empregada em direito tributário, o critério é bem objetivo: dois sujeitos de direito que apresentarem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário haverão de sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais"**

*Voltemos às disposições da Lei nº 10.101/00:*

**"Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.**

**(...)**

**§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual."**

*Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (caráter descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.*

*Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.*

*Ao afastarmos o direito a percepção da PLR nos termos da Lei nº 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.*

*Leandro Paulsen (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina, 15ª ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar:*

**" O art. 150, II, da CF é expresso em proibir qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"**

*Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos*

***Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá criá-lo.***

*Assim, acompanhados pela jurisprudência administrativa e pela moderna doutrina, e principalmente, por entender que a norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores – até porque tal procedimento seria claramente discriminatório e inconstitucional – sou de opinião que a PLR, desde que devidamente implementada, com o programa de criação do plano – devidamente aprovado pelo sindicato dos empregados explicitamente não excluindo os contribuintes individuais, pode sim ser extensiva a todos os trabalhadores da empresa.*

*Do exposto, forçoso reconhecer que o recurso voluntário deve ser provido nessa parte.*

Assim, que preenchidos os requisitos para não incidência de contribuição previdenciária sobre pagamento de PLR aos seguintes segurados contribuintes individuais: Agenor César Junqueira Leite - categoria 11 - diretor não empregado sem FGTS; Cláudio Ribeiro Teixeira Campos - categoria 11 - diretor não empregado sem FGTS; Jose Sergio de

Oliveira Machado - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS; Marcelo Rosa Renno Gomes - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS; e, Rubens Teixeira da Silva - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS.

### **Dos Pagamentos Realizados a Diretores Empregados da Petrobrás**

No que tange à parte do lançamento denominada “Diretores Empregados da Petrobrás”, sustenta a fiscalização, em linhas fundamentais, que o contribuinte remunerou dois diretores (segurados contribuintes individuais), cedidos pela Petrobrás S.A, Srs. Agenor César Junqueira Leite e Cláudio Ribeiro Teixeira Campos. Dentre as várias rubricas pagas, a única que não sofreu incidência previdenciária foi a rubrica “1010 - Rem Global Dir S Enc”, abrangendo pagamento de honorários aos diretores, como informado pelo contribuinte. Em consequência, o contribuinte não inseriu esta rubrica na folha de pagamento e não a declarou em Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP. A Petrobrás S.A também não o fez relativamente à rubrica “1010 - Rem Global Dir S Enc”.

O contribuinte afirma que se trata de honorários pagos aos dirigentes cedidos pela Petrobrás, com vínculo empregatício com esta empresa, razão pela qual a responsável pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre tais verbas era a Petrobrás e não ele.

Considerando-se, assim, que as remunerações dos dois dirigentes estavam sendo declaradas na GFIP da Petrobrás e as respectivas contribuições previdenciárias também estavam sendo recolhidas por ela, a Impugnante não procedeu à mesma declaração em GFIP, tampouco ao recolhimento em duplicidade das contribuições.

A questão que se põe não envolve maiores dificuldades, resolvendo-se pela atribuição pertinente da responsabilidade pelos fatos geradores. Nos termos do Código Tributário Nacional - CTN:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

Nos termos da Lei nº 8.212/91, eis a relação pessoal e direta que se estabelece entre o contribuinte e os diretores que lhe prestam serviços:

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

*[...]*

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;*

Assim, sabendo-se que a teor dos artigos 12, inciso V, alínea “f” e 28, inciso III, todos da Lei nº 8.212/91, os diretores não empregados são segurados contribuintes individuais, pouco importa que eles permaneçam de alguma forma vinculados à Petrobrás S.A. O que importa no presente caso é que o contribuinte autuado, e não a Petrobrás S.A realizou pagamento de remuneração tributável, porquanto se trata de honorários pelos serviços prestados na qualidade de diretores, constituindo ele, o contribuinte autuado, a Petrobrás Transporte S.A – Transpetro, o sujeito passivo da exação, cabendo-lhe, como corolário, proceder à inserção das rubricas tributáveis na folha de pagamento e a respectiva declaração na

Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, não cabendo a imputação desta responsabilidade a outrem, ainda que este seja o cedente dos profissionais remunerados pelo contribuinte.

É dizer, ainda que tenha sido cedido o diretor e haja acordo entre as duas empresas, isto não afasta a ocorrência do fato gerador e a responsabilidade em relação a ele, a cargo da Transpetro, o contribuinte que, de fato, remunerou os profissionais cedidos, e não a Petrobrás. Assim, poderia até ser que por um acordo entre as empresas a Transpetro realizasse os pagamentos remuneratórios e procedesse aos recolhimentos previdenciários devidos, e, em momento posterior, obtivesse o reembolso ou compensação pela Petrobrás, estabelecendo-se uma relação civil na espécie. O que não se admite é antecipar toda esta relação para alterar os efeitos tributários da ocorrência do fato gerador. Portanto, seja no que pertine à obrigação principal de recolhimento tributário, seja no que toca ao cumprimento das obrigações acessórias (inserção de todas as rubricas na folha de pagamento e integral declaração na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP), a responsabilidade tributária se mantém no contribuinte autuado, porquanto foi ele, e não a Petrobrás, quem praticou os fatos geradores, remunerando segurados contribuintes individuais a seu serviço.

Carece de razão a contribuinte, portanto.

### **Do Bônus de Desempenho**

Sobre a rubrica “Bônus de Desempenho”, recebida, segundo a folha de pagamento, pelos diretores segurados contribuintes individuais, na competência 04/2013, Srs. Agenor César Junqueira Leite, Cláudio Ribeiro Teixeira Campos, Jose Sergio de Oliveira Machado, Marcelo Rosa Renno Gomes e Rubens Teixeira da Silva, a fiscalização sustenta ter intimado o contribuinte a prestar esclarecimentos e os esclarecimentos prestados demonstraram tratar-se simples abono ou gratificação, pago a dirigentes em retribuição/reconhecimento ao trabalho desenvolvido, por decisão da administração da empresa. Também afirma que o fato de terem sido tais remunerações pagas em parcela única em 04/2013 não caracteriza o pagamento como eventual, pois conforme exposto na resposta do contribuinte, a periodicidade de pagamento de tal rubrica é anual.

De sua parte, o contribuinte impugna esta parte do lançamento, sob o argumento segundo o qual o bônus de desempenho foi um pagamento feito uma única vez aos diretores em razão de decisão do Conselho de Diretores, não tendo sido, inclusive, a natureza de contraprestação do trabalho desenvolvido, já que pago desproporcionalmente e sem qualquer vinculação às atividades realizadas no ano. Ainda, afirma que o bônus de desempenho não possui as duas características essenciais para que seja atribuída natureza salarial à verba, ou seja, a retributividade e a habitualidade. Também não houve qualquer proporcionalidade no pagamento realizado, o que, por si só, já afasta a característica da retributividade, já que completamente desvinculada do trabalho dos diretores.

Por fim, os valores pagos a título de bônus de desempenho considerados no lançamento combatido incluem os pagamentos feitos aos diretores Agenor César Junqueira Leite e Cláudio Ribeiro Teixeira Campos, os quais são empregados da Petrobrás, razão pela qual não haveria o que se falar em exigência em face da Impugnante. Com a devida vênia, a justificativa apresentada pelo contribuinte não convence. Se é um “Bônus de **Desempenho**” (friso e carrego na tinta) como admitir-se que tenha sido pago sem o caráter de contraprestação ao trabalho. Se é um pagamento que decorre do desempenho do profissional – pois “desempenho” pressupõe algo esperado ou desejado – natural e essencialmente há que se aquilatar e pressupor que haja um mérito quanto ao seu cabimento, isto é, que se tenha uma meta ou resultado, ou mesmo um objetivo ou performance esperada, que tenha sido atingido

como critério justificador do pagamento da rubrica. Caso contrário, ou seja, não havendo nenhum aspecto de mérito a ser considerado como supedâneo ao pagamento, a rubrica paga decorre meramente da prestação dos serviços, e como tal, deve ser tributada.

Por outro lado, em termos de contribuintes individuais não há que se falar na distinção entre salário e remuneração, porquanto, constituindo seus serviço uma prestação material fora do contexto do trabalho subordinado, todos os pagamentos por ele recebidos integram o conceito de remuneração tributável, salvo, obviamente, os valores recebidos a título de indenização por danos sofridos ou reembolso de despesas comprovadas.

Quanto a contribuintes individuais não há que se falar em proporcionalidade do pagamento, retributividade e habitualidade ou não. Tratando-se de uma relação de trabalho peculiar, não sujeita ao poder diretivo do empregador, e sem as salvaguardas inerentes à relação de emprego, uma vez que se fundamenta nos princípios da autonomia e da liberdade de contratar, não há que se buscar amparo nos conceitos da relação de trabalho subordinado, pois nela vigora o princípio da hipossuficiência do empregado.

Ademais, o tema já não comporta maiores digressões, pois já foi objeto de pronunciamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, conforme o já citado processo administrativo nº 16682.721450/2013-71, acórdão nº 2401-004.562 – 4a. Câmara / 1a. Turma Ordinária, cujo julgamento se deu em sessão datada de 19/01/2017:

No voto da Conselheira Relatora Luciana Matos Pereira Barbosa resta assim delineada a questão:

*"O Recorrente alega que os citados pagamentos deram-se como forma de indenização pelos desempenhos dos empregados, exsurge cristalina a natureza remuneratória destes, como forma de incentivo ao desempenho funcional, sendo concedidos, "pelo" e não, "para", o trabalho.*

*Nesse tocante, torna-se irrelevante se há ou não previsão de extensão a todos os empregados, dado que a lei não trata da abrangência das citadas rubricas como critério de incidência de contribuição. Aliado a isso a (artigos. 22, I, c/c art. 28, ambos, da Lei nº 8.212/91), ausência de norma que isenta em lei ou ACT a inaplicabilidade do Ato Declaratório PGFN nº 16, de 20.12.2011.*

*Dessa forma, mostra-se firme o lançamento nos moldes efetuados."*

Assim, compartilho da conclusão da DRJ de origem, onde conclui-se que o bônus concedido nada mais é do que uma remuneração mensal adicional ao Presidente e aos Diretores, sem qualquer vinculação a metas, resultados, objetivos, atuação profissional ou qualquer outro requisitos de performance. Apenas, única e exclusivamente, o bônus é devido pelo simples fato da atuação de cada um dos profissionais como Presidente e Diretores, respectivamente, o que corrobora o caráter salarial da verba, concedida que foi "pelo" trabalho executado.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para afastar da base de cálculo do lançamento fiscal os valores pagos a título de: a) "gratificação contingente"; b) PLR aos seguintes segurados contribuintes individuais: Agenor César Junqueira Leite - categoria 11 - diretor não empregado sem FGTS; Cláudio Ribeiro Teixeira Campos - categoria 11 - diretor não empregado sem FGTS; Jose Sergio de Oliveira Machado - categoria 5 - diretor

não empregado com FGTS; Marcelo Rosa Renno Gomes - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS; e, Rubens Teixeira da Silva - categoria 5 - diretor não empregado com FGTS.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto

## Voto Vencedor

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora designada

Felicito o i. Conselheiro Martin da Silva Gesto, pela clareza com que fundamentou seu voto. Entretanto, peço vênia para divergir de seu posicionamento, em relação à gratificação de contingência e PLR pago a contribuintes individuais.

### Gratificação de contingência

Primeiramente, a verba de contingência, como demonstrado pela fiscalização, não se tratou de parcela única, nem está expressamente desvinculada do salário por expressa previsão legal, a fim de que a ela seja aplicado o Parecer da PGFN nº 2114/2011, que deu origem ao Ato Declaratório nº 16/2011, publicado no DOU de 09/12/2011, e como determina legislação específica previdenciária que expressamente nomeia as verbas que não integram o salário-contribuição.

Ademais, peço vênia para transcrever trecho do voto condutor do Acórdão nº 9202-003.044, que explica com acerto, a confusão que tem sido feita entre os conceitos de não eventualidade e habitualidade para fundamentar, a meu ver equivocadamente, a não incidência de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas:

*Como se vê, da leitura do art. 22, I e do art. 28, I da Lei nº 8.212/91 e do art. 201, § 1º do RPS, que somente é exigido o requisito da habitualidade no que diz respeito ao "salário in natura", por incluir, expressamente, no conceito de remuneração os "ganhos habituais sob a forma de utilidades", sem fazer menção ao requisito habitualidade para os pagamentos em espécie.*

*Ou seja, no campo de incidência das contribuições previdenciárias encontram-se: a) a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive gorjetas (salário em espécie); e b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades (salário in natura/ Pode-se, então, concluir que a lei, ao definir a hipótese de incidência da contribuição previdenciária, exige o requisito da habitualidade tão somente para o salário in natura.*

*Por seu turno, o art. 28, § 9º, alínea "e", item "7" prevê expressamente que **as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais são isentas** de contribuições sociais previdenciárias: "Não integram o salário-de-contribuição (remuneração) para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)as importâncias: (...)recebidas a título de ganhos eventuais (...)"Assim sendo, pode-se afirmar que "a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho", independentemente de serem ou não habituais,*

*encontram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias.*

*Entretanto, "as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais" encontram-se excluídas da sua base de cálculo por se tratarem de importâncias atingidas pela isenção.*

*Entendo que está sendo criada uma grande confusão ao tentarem comparar os conceitos de "habitualidade com o de não eventualidade" ou o "não habitualidade com o de eventualidade".*

*Para o Dicionário Michaelis, as definições são:*

*Habitual 1 Que acontece ou se faz por hábito. 2 Frequente, comum, vulgar. 3 Usual.*

*Eventual 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.*

*De acordo com o Vocabuário Jurídico de Plácido e Silva:*

*Habitualidade - De habitual, entende-se a repetição, a sucessividade, a constância, a iteração, na prática ou no exercício de certos e determinados atos, em regra da mesma espécie ou natureza, com a preconcebida intenção de fruir resultados materiais ou de gozo.*

*Eventualidade - De evento, significa o caráter e a condição do que é eventual, mostrando assim a possibilidade e a probabilidade do fato, cuja realização é esperada ou aguardada.*

*A habitualidade, como requisito para que a prestação in natura, integre o salário-de-contribuição, diz respeito a frequência da concessão da referida prestação.*

*Já a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea "e", item "7", ou seja, que decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, dizem respeito a ocorrência de caso fortuito.*

*No presente caso há de se assinalar, primeiramente, que foram realizados pagamentos em pecúnia, o que afasta a necessidade de se indagar a habitualidade com que o pagamento foi realizado.*

No presente caso há de se assinalar, que os pagamentos foram em pecúnia, o que afasta a necessidade de se indagar a habitualidade com que eles foram realizados; nem se trata de pagamento decorrente de caso fortuito, pois é um pagamento que se perpetua no tempo, como demonstrou a fiscalização. Portanto, nada há de eventual em tal pagamento.

Porém, *ad argumentandum tantum*, não há que se falar que a fiscalização tenha se baseado em informação genérica obtida em *site* da Federação Única dos Petroleiros, mas nos Acordos Coletivos de Trabalho, que constam nesses *sites*, inclusive a auditoria relacionou por ano o que dispunha cada um deles.

A defesa aduz que a fiscalização não avaliou os critérios em que os pagamentos foram efetuados nos demais anos. Então, a recorrente não nega que nos demais anos também foram efetuados pagamentos relativos a essas rubricas. Ademais, a auditoria relacionou a descrição sobre tal verba nos Acordos Coletivos de Trabalho dos demais anos, que, aliás, traziam as mesmas descrições nos ACT's dos anos abrangidos pelo procedimento

fiscal, em que foram verificados tais pagamentos. E, diga-se que a auditoria ao utilizar informações do *site* da Federação Única dos Petroleiros, apenas demonstrou a verdade material sobre a previsão desses pagamentos nos ACT's dos demais anos, o que apenas reforça a convicção desta redatora de que tal verba nada tem de eventual, que pudesse afastar a incidência da contribuição previdenciária.

Ora, diante dessas informações, a recorrente deveria comprovar que tais pagamentos não foram efetuados; e, não me diga se trata de prova negativa, pois a simples apresentação das folhas de pagamento dos anos apontados pela fiscalização demonstraria isso, e como ela diz que a auditoria não verificou as condições em que os pagamentos foram efetuados, deveria em sua defesa demonstrar quais seriam esses critérios que afastariam a referida verba da tributação.

Mesmo que assim fosse, como já exposto, para verbas pagas em pecúnia não há que se discutir se houve ou não habitualidade, nem se discute que se trata de um abono único, pois para que assim fosse haveria que estar desvinculada do salário expressamente por lei, o que não ocorreu no caso.

É certo que o art. 28, I, da Lei nº 8.212/91 trata do que é considerado remuneração para fins de incidência de contribuição previdenciária, entre a qual se enquadra a verba em comento, por ser paga em decorrência do vínculo de trabalho que os segurados mantêm com a recorrente, ou seja, é uma verba paga em razão do trabalho e não para o trabalho. O estipulado entre as partes de forma particular não sobressai ao que dispõe a lei que trata da matéria, não podendo um ACT ou Convenção Coletiva isentar verbas da incidência de contribuição previdenciária, cuja legislação específica trata do que não se inclui no salário-de-contribuição.

Portanto, o lançamento deve ser mantido nessa parte.

### **PLR pago a contribuintes individuais**

No que toca ao PLR pago aos contribuintes individuais me filio à corrente que entende que a Lei nº 10.101/2001 se restringe à categoria de empregados, visto que os administradores tem dispositivo próprio na Lei nº 6.404/76, que trata da participação dos administradores nos lucros da empresa. Por isso, correto os fundamentos da decisão de piso, os quais adoto como razões de decidir:

*Como se vê, os dispositivos tratam de nítida remuneração aos administradores, considerados como segurados contribuintes individuais. Paralelamente a isto, não consta dos autos qualquer demonstração de que os valores pagos refiram-se a dividendos ou a participação nos lucros, participação esta não no sentido da Lei nº 10.101/00, mas sim como a participação sobre o resultado positivo da atividade econômica, isto é, o lucro como fruto do capital empregado na atividade empresária.*

*Ocorre, contudo, que o contribuinte incorre em contradição ao sustentar que tais pagamentos se tratam de participação estatutária dos administradores e fundamentar a não incidência das contribuições previdenciárias nos moldes da participação nos resultados. Isto porque, a participação nos resultados, enquanto um direito sócio-econômico, não é um direito inerente aos segurados contribuintes individuais, seja na condição de prestador de serviço autônomo, seja na condição de administrador.*

*Em relação ao prestador de serviços autônomos, ao assumir a condução de sua própria atividade, sem se submeter à hierarquia e subordinação empregatícia, age como efetivo empresário independente, de forma que não há que se falar na integração capital-trabalho, pois tanto o capital como o trabalho pertencem ao próprio prestador de serviço. No que tange aos administradores, a mesma razão se impõe, com o acréscimo de que os administradores integram o quadro social da empresa, como quotistas ou acionistas, e, nestes casos, têm suas retiradas a título de pro labore, como fruto do seu trabalho na empresa, e, enquanto parcelas não excludentes, suas retiradas de lucros, fruto civil decorrente do emprego do capital na atividade empresária.*

*Assim, não tem sentido permitir-se o pagamento de participação nos lucros e resultados a administradores da empresa, uma vez que tal benefício não assume pertinência lógica quanto à sua essência, objetivando estimular a relação capital-trabalho desenvolvida entre empregados e a empresa. Sequer há, portanto, de se cogitar se o pagamento realizado pelo contribuinte observou ou não alguma meta estabelecida, critério de cálculo ou de aferição, nos moldes da Lei nº 10.101/2000, pela evidente e lógica razão de que sua sistemática não se aplica a contribuintes individuais (prestadores de serviços autônomos ou administradores).*

*Não se nega que os administradores da sociedade anônima, assim como em qualquer outra forma societária, podem receber remuneração pelo exercício de suas funções (Lei nº 6.404/76, artigo 152). No entanto, esta remuneração integra o salário de contribuição, sofrendo, destarte, incidência de contribuições previdenciárias, na forma dos artigos 12, inciso V, alínea "f" e 28, inciso III, todos da Lei nº 8.212/91:*

*[...]*

*Outrossim, cabe ressaltar que este entendimento não objetiva promover uma tributação direta ou indireta do lucro propriamente dito. No caso do contribuinte, por ser uma sociedade anônima, não há uma distribuição de lucros direta, mas proporcional às ações subscritas por cada acionista, sob a forma de dividendos. As contribuições previdenciárias não incidem sobre o lucro distribuídos aos acionistas, pois esta renda é fruto civil do capital empregado na atividade econômica, e não fruto do trabalho. Já a suposta PLR paga aos administradores não assume qualquer similitude com a distribuição nos lucros, não se podendo confundir a "participação nos lucros ou resultados" da Lei nº 10.101/00, com a "participação nos lucros sociais" de que trata a Lei nº 6.404/76.*

*Neste contexto, embora a Constituição Federal de 1988, no caput do seu artigo 7º adote a expressão "trabalhadores" a inteligência da Lei nº 10.101/00 não admite o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados - PLR a diretores não empregados, enquadrados como segurados contribuintes individuais, constituindo instrumento fecundo ao fomento da relação integrada "capital-trabalho" entre empresário e*

*empregados, stricto sensu. Justifica-se este entendimento pelo fato de que o artigo 7º da Constituição Federal de 1988 objetiva a tutela do aspecto sócio-econômico, tendo como foco os direitos sociais e econômicos relativos à dignidade da pessoa humana na sua exteriorização laborativa, isto é, na tutela da sua expressividade econômica pura, objetivando o trabalho edificante, seguro e realizador. Ao contrário, a administração empresária se situa em outro objetivo, qual seja, a perseguição do lucro, a administração dos complexos interesses da empresa, convergentes ou não, objetiva a maximização dos resultados etc.*

*Assim, o administrador não é remunerado tal qual um empregado, ainda que de alto nível na empresa, e este é o sentido do artigo 152 da Lei nº 6.404/76. Não que haja uma posição melhor ou mais importante que a outra. Não! O que há é a diversidade natural dos cargos e a complexidade inerente a cada um. Isto basta, segundo penso, para divorciar a remuneração dos administradores segurados contribuintes individuais da PLR de que trata a Lei nº 10.101/2000.*

Em que os acórdãos do Carf citados pelo recorrente, em sentido contrário ao posicionamento da decisão de piso, colho recente julgado no Acórdão 2403-006.526, de 10/08/2018, cujo voto vencedor vai em direção ao posicionamento ao qual me filio:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76*

*Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91.*

Mesma linha de raciocínio é desenvolvido pela CSRF nos Acórdãos nº 9202-005.705, de 29.08.2017; nº 9202-004.490, de 29/09/2016; nº 9202-003.196, de 07/05/2014.

Aliás, merece transcrição o voto vencedor da conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira que enfrentou a questão com primazia, no Acórdão nº 9202-004.490, que transcrevo com complemento às minhas razões de decidir:

*De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:*

*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.*

*Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exhaustivamente, as parcelas que não integram o salário de contribuição.*

*De acordo com o art. 9º, inciso V, alínea "f" §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, são considerados contribuintes individuais tanto o diretor não empregado como o membro do conselho de administração da sociedade anônima, vejamos:*

*Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999:*

*Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...)*

*V - como contribuinte individual: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

*(...)*

*j) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

*(...)*

*§2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego, § 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego, (g.n.)*

*No mesmo sentido, prevê o art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 como contribuintes individuais os administradores (o diretor não empregado e o membro de conselho de administração) da companhia.*

*Lei 8.212/1991:*

*Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)*

*V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*(...)*

*j) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o*

*associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)*

*Logo, a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado pela concepção organicista em que os administradores (membros da Diretoria e do Conselho de Administração) são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recorrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239-241). Em outras palavras, os membros da Diretoria (administradores), o que é o caso dos autos, possuem poder decorrentes da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancia-se da subordinação pessoal da relação empregatícia<sup>1</sup>.*

*Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total dos segurados obrigatórios da previdência social, no caso, na qualidade de contribuintes individuais, incluindo no sentido lato de remuneração toda e qualquer retribuição, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.*

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

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;*

*Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social. Vale destacar que, entendo que o art. 28, §9º descreve as parcelas que não compõem o conceito de salário de contribuição de forma genérica, não afastando os pagamentos feitos os demais segurados, por exemplo Contribuintes individuais, da possibilidade de terem valores recebidos dos contratantes também excluídos do conceito de salário de contribuição, como analisaremos adiante.*

*Resta claro ao analisar os art. 28, §9º, que a legislação previdenciária, alinhando-se ao preceito constitucional, identifica verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória, assistencial, ou mesmo por expressa previsão legal seguindo os parâmetros descritos no dispositivo. Quanto à participação nos lucros, encontra-se expressamente descrito na alínea "j":*

*Art. 28(...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

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

*Não restou demonstrado pelo recorrente que o pagamento enquadrava-se na exclusão acima descrita.*

*Em relação a esse dispositivo e aos termos do art. 7, XI, inicialmente, ocorreu a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, e veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.*

*A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :*

*Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. T, inciso XI, da Constituição.*

*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: (grifo nosso)*

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

*(...)*

*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário (...)*

*§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos*

*espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

*(...)*

*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.*

*§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela 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.*

*Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.*

*Nessa primeira análise é possível concluir que a lei 10.101/2000, conversão das citadas MPs, trouxe ao mundo jurídico a regulamentação de um anseio constitucional, qual seja, a definição da forma como o PLR estaria desvinculado da remuneração. Esse raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ-Rio de Janeiro.*

*RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa 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.*

*Merece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator do RE 398284/RJ):*

*"Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.*

*Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vênua da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. E que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.*

*E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. E uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.*

*Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora."*

*Pelo abordado acima, já se manifestou o STF que não apenas o texto constitucional não é auto aplicável, como a norma que regulamentou o art. 7º, inciso XI, surgiu apenas com a edição da MP 794/94, convertida posteriormente na lei 10.101/2000, o que afasta a argumentação também de que a lei 6404/76 teria sido recepcionada pela Constituição para efeitos de regulamentação do art. 7º, XI.*

*Ainda nessa linha de raciocínio, note-se, conforme grifado no art. 2º da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos "empregados", ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de "participações estatutárias" (administradores não empregados).*

*Não se pode elastecer o conceito de participação nos lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei nº 10.101/2000, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.*

*Apenas para ressaltar, afasta-se aqui, também, qualquer argumento de que o dispositivo constitucional, por si só, já afastaria para todo e qualquer trabalhador a "participação nos Lucros e resultados" do conceito de remuneração, considerando o fato de que o "caput do art. 7º da CF/88, utilizou a nomenclatura "trabalhadores". Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo "trabalhadores urbanos e rurais", refere-se ao direitos dos "empregados urbanos e rurais".*

*Essa constatação é cristalina na medida que os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido estrito do direcionamento ao empregado, pretendido pelo legislador, ao considerarmos que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura "trabalhadores", porém com referência aos empregados domésticos. Levando a efeito o raciocínio pretendido pelo recorrente, chegaríamos a conclusão de obrigatoriedade de atribuir a observância dos direitos ali elencados a todos os trabalhadores autônomos. Assim, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente.*

*Isto posto, rejeito qualquer argumentação de que o termo trabalhador descrito também no art. 1º da lei 10.101/2000, seria capaz de abranger a categoria de administradores e demais contribuintes individuais. Veja-se, que o termo autônomo ou para previdência social, contribuinte individual, não é uma pessoa que trabalha de forma subordinada, devendo cumprir metas alcançar resultados, pois se assim o fosse, estaríamos atribuindo um requisito de empregado, qual seja a subordinação. Também vale lembrar que o trabalho de um mesmo trabalhador autônomo exigindo o cumprimento de resultados e metas durante um período (exercício) não deve ser utilizado de forma continuada, pois senão estaríamos atribuindo o segundo requisito que é a habitualidade na prestação de serviços. Dessa forma, entendo inviável qualquer interpretação em sentido contrário, razão pela, qual todo e qualquer pagamento feito a contribuintes individuais constituem salário de contribuição, salvo se possível o seu enquadramento dentre as hipóteses elencadas no art. 28, §9º da lei 8212/91.*

*Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994. Dessa forma, não há como acolher o entendimento de que a expressão "lei específica" contida na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, também se refere a outras leis extravagantes, tal como a Lei 6.404/1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações (companhia), inclusive o seu art. 152, § 1º, estabeleceu que o estatuto da companhia pode atribuir aos*

*administradores participação nos lucros da companhia, desde que sejam atendidos dois requisitos: (i) a fixação dividendo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido; e (ii) o total da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.*

*Corroborando ainda mais esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou sua posição quanto ao tema por meio do RE 569441/RS, rei. orig. Min. Dias Toffoli, red. p/o acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (art. 543-B do Código de Processo Civil - CPC), nos seguintes termos:*

*"RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. TEORIZAVASCKI EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.*

*1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF— inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários - depende de regulamentação.*

*2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária. (g.n.)*

*3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. "*

*Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF<sup>2</sup>, aprovado pela 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na*

*sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.*

*Entendo que o citado RE 569441/RS esclarece a inaplicabilidade da lei 6.404/76, seja como recepcionada para regulamentação do art. 7º, XI da CF/88 aos contribuintes individuais, seja dando respaldo a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 29, §9º da lei 8212/90. Pela transcrição do trecho do acórdão do STF acima, podemos dizer que a decisão daquela corte apenas ratifica o posicionamento adotado por essa relatora e por diversas outras decisões desse conselho acerca do tema.*

*Essa linha de interpretação também se amolda ao posicionamento do STJ: "(...) A contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros é devida no período anterior à*

*MP n. 794/94, uma vez que o benefício fiscal concedido sobre essa verba somente passou a existir no ordenamento jurídico com a entrada em vigor do referido normativo. (...) (STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 95.339/PA, Rei. Min. Humberto Martins, julgado em 20/11/2012).*

*De fato, conclui-se que a Lei 8.212/1991 em seu art. 28, §9º, "j", ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual é destinada apenas aos empregados e que EXPRESSAMENTE, descreve: "A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista (...)" Por fim, para espantar qualquer argumentação de que o pagamento estaria de acordo com o descrito na lei 6404/76, ressalto que a participação descrita na referida lei, dá-se em função do capital investido. Ademais, também não entendo que a lei 6404/76 tenha, de forma alguma, excluído os valores do conceito de salário de contribuição, e, por consequência, possa respaldar os argumentos do recorrente, vejamos o texto da lei, assim, como já descrito pela autoridade fiscal:*

*Lei 6.404/1976:*

*Art. 152. A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)*

*§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor, (g.n.)*

*§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.*

*Quanto às participações estatutárias, tal como a participação no lucro dos administradores - diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais -, elas dependem de o resultado da companhia, no respectivo exercício social, ter sido positivo, pois do contrário não haverá lucros a serem partilhados aos diretores não empregados com base nos lucros, conforme determinar o art. 190 da LSA: "as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanesceram depois de deduzidas a participação anteriormente calculada" (g.n.).*

*Considerando não ter sido trazido qualquer argumentação de que tratavam-se de acionistas, os fatos acima mencionados evidenciam que a Recorrente concedeu aos diretores não*

*empregados (contribuintes individuais) uma remuneração distinta dos lucros previstos no art. 152 da Lei 6.404/1976 (Lei da LSA) ou distribuiu uma verba cognominada de lucros em desacordo com as regras estampadas na Lei 6.404/1976 (artigo 152 c/c o artigos 189 e 190). Isso nos leva a clara conclusão de que, efetivamente, a verba paga aos diretores não empregados, caracteriza-se como uma remuneração pelo exercício de atividades na empresa, decorrente da relação contratante/contratado, que é distinta da relação acionista e diretores não empregados.*

*Essa argumentação deixa claro a impossibilidade de acatar a interpretação dada pela ilustre conselheira relatora, seja porque os valores recebidos enquanto "diretores não empregados" não remunerou o capital investido, seja porque, a autorização da referida lei, acerca da possibilidade de distribuir lucros aos administradores nunca isentou tais valores da incidência de contribuições previdenciárias, ao contrário do que expressamente prevê a lei 10.101/2000, aplicável a categoria de empregados em consonância com o art. 28, §9º, j" da lei 8212/90.*

*Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.*

*Dessa forma, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento em toda a sua extensão em relação aos administradores - contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso do sujeito passivo.* (Grifos no original).

Portanto, dadas as corretas razões da decisão de piso, corroboradas pelos julgados neste Conselho, o lançamento deve ser mantido nessa parte.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias