



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.720826/2018-34  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.180 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de setembro de 2022  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
PETROBRAS TRANSPORTE S.A. - TRANSPETRO

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

**GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. EXPRESSA VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. INCIDÊNCIA.**

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de gratificação contingente, expressamente vinculada ao salário, com previsão sistemática de pagamento e condicionada ao exercício das atividades do segurado junto ao sujeito passivo.

**GRATIFICAÇÃO EXTRAORDINÁRIA GERENCIAL. INCIDÊNCIA**

A verba paga em pecúnia a título de gratificação extraordinária gerencial, com expressa vinculação ao salário, possui natureza remuneratória, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

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

Valores pagos a contribuintes individuais, diretores não empregados, sem qualquer vinculação a metas e efetivados por decisão da administração da empresa, caracteriza verba de natureza remuneratória, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**PLR PAGA A DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

O pagamento de PLR a diretores não empregados, enquadrados como segurados contribuintes individuais, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**REMUNERAÇÃO DE DIRETORES. PROFISSIONAIS CEDIDOS POR TERCEIRO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.**

O pagamento pela pessoa jurídica da remuneração de profissionais cedidos por terceiro, quanto aos serviços a ela prestados, caracteriza fato gerador das contribuições previdenciárias, sendo sujeito passivo da obrigação tributária a fonte pagadora.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.**

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em

normas gerais, razão pela qual, seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

#### REGIMENTO INTERNO DO CARF. § 3º ART. 57. APLICAÇÃO

Presentes na peça recursal os argumentos de defesa já explicitados por ocasião do oferecimento da manifestação de inconformidade ou impugnação, que foram claramente analisados pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antônio de Queiroz, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos. Ausente o conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, substituído pelo conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima..

### **Relatório**

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário interpostos contra o Acórdão nº 09-70.880 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - DRJ/JFA (e.fl.s. 1019/1054), que julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento de Contribuições Sociais Previdenciárias, relativas ao período de 1º/01/2014 a 31/12/2014. No referido julgamento, foi excluída do lançamento a diferença relativa à contribuição para o Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (Gilrat), das competências 01/2014 e 02/2014, no valor de R\$ 2.618.614,64, correspondente ao principal e multa, sendo mantidas as demais exigências.

A pessoa jurídica autuada é uma subsidiária integral da Petróleo Brasileiro SA - Petrobrás, de acordo com o artigo 1º de seu estatuto social, e tem como objeto social operações de transporte e armazenagem de graneis, petróleo e seus derivados, por meio de dutos, terminais, embarcações, dentre outros.

Consoante o Auto de Infração (e.fl.s. 115/177) e “Relatório Fiscal do Processo” (e.fl.s. 258/283), o lançamento tributário decorre da apuração, pela autoridade fiscal autuante, de remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços e não declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's), no valor total de R\$ 55.950.883,20. Consequentemente, tais remunerações, não declaradas em GFIP's, também não foram oferecidas à tributação da contribuição patronal destinada à Seguridade Social, assim como, as destinadas ao Gilrat. Foram ainda lançadas, em

Auto de Infração distinto (e.fls. 178/247), as contribuições destinadas a outras entidades e fundos, relativamente às mesmas infrações.

Ainda de acordo com o relatório fiscal, parcialmente reproduzido no Acórdão ora objeto de recurso, foram analisados os documentos fornecidos pela contribuinte, folhas de pagamentos dos empregados e as informações contábeis obtidas por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Ao término da ação fiscal foram apurados valores pagos sem o devido oferecimento à tributação, relativamente às seguintes rubricas/levantamentos: Gratificação Contingente; Gratificação Extraordinária Gerencial; Bônus de Desempenho; Participação nos Lucros e ou Resultados de Contribuintes Individuais Diretores Eleitos; pagamentos efetuados a diretores que são empregados da empresa controladora (Petrobras SA) e uma diferença de contribuição para o Gilrat nas competências 01 e 02/2014; que serão melhor explicitados na sequência.

### **Gratificação Contingente**

Trata-se de gratificação paga em cumprimento de Acordos Coletivos de Trabalho (ACT), em parcela única anual, que, segundo conclusão da fiscalização, 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. Além de constatar que a gratificação foi paga a todos os funcionários nos anos de 2013 e 2014, verificou-se que a atuada pagou, sempre em parcela única, a tal Gratificação Contingente, durante todo o período de 2007 até 2014, sempre calculada como uma porcentagem sobre o salário dos beneficiários, observadas as cláusulas específicas de cada ACT e seus respectivos "Termos". Assim, concluiu a fiscalização que os valores pagos a título de Gratificação Contingente deve compor o salário de contribuição para efeito de incidência das contribuições sociais previdenciárias e a terceiros.

### **Gratificação Extraordinária Gerencial**

Segundo o relatório fiscal e mediante informações prestadas pela contribuinte, tal rubrica se refere ao pagamento de vantagem aos empregados que durante o ano ocuparam Função Gratificada (Gerencial e/ou Especialista). Em relação à periodicidade do pagamento, foi informado que: *"para o período de 2012 a 2015, houve pagamento para o corpo gerencial da Companhia, somente no ano-calendário de 2014, de uma única vez"*, e que o pagamento decorre de decisões da Diretoria, constantes de Ata. Acrescenta a autoridade fiscal que:

22.12 Ademais, a rubrica em questão, como se extrai da própria resposta dada pela empresa, é intrinsecamente vinculada ao salário, sendo "equivalente a 0,6 da remuneração normal do mês de julho" e destinada a ajustar a remuneração dos empregados "cuja remuneração variável em função do seu cargo permanente seja inferior as remunerações médias mensais". Ou seja, não está alcançada pela exceção prevista no art. 28, § 9º, alínea e), item 7, da Lei 8.212/91. Tal fato é corroborado pelo documento "Ata Diretoria Reunião 687 e 693", que ainda informa que este pagamento trata-se de um complemento à rubrica 1469 (Gratificação Contingente), já tratada neste relatório fiscal no item 20.

Concluiu a fiscalização que as gratificações pagas pela empresa são destinadas a retribuir o trabalho como forma de incentivo aos seus empregados, devendo integrar o salário de contribuição vez que, em regra, os ganhos eventuais em pecúnia integram normalmente a base de cálculo, salvo se a lei expressamente determinar a sua exclusão, hipótese não verificada em tal caso.

### **Bônus de Desempenho**

Foi informado pela contribuinte que se trata de rubrica aprovada em reunião do Conselho de Administração da Companhia, de 03/04/2013, a título de pagamento extraordinário e único dessa remuneração como bônus para os membros da Diretoria (Presidente e Diretores). Tratando-se de um ajuste para adequação da remuneração global (RG) do Presidente e dos Diretores visando atender às orientações do Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais para o Sistema PETROBRAS (DEST). Quanto a referido tópico, afirma a autoridade autuante, no subitem 23.5, do Relatório Fiscal do Processo:

23.6 Quanto à natureza do pagamento da Bônus de Desempenho (Rubrica 2007), conforme documentos apresentados pela empresa, "Extrato da Ata de Reunião da Diretoria 603" e "Extrato da Ata de Reunião da Diretoria 655", em anexo, 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.

Arremata a fiscalização que as importâncias pagas aos dirigentes (contribuintes individuais) sob a rubrica "2007 – BONUS DE DESEMPENHO" tratam-se de remunerações em retribuição aos serviços prestados, sem qualquer previsão legal que afaste a incidência de contribuições previdenciárias, devendo esses valores também integrar a base de cálculo da remuneração dos contribuintes individuais, incidindo sobre eles, por conseguinte, as contribuições previdenciárias e devidas a terceiros; e mesmo que pago em parcela única, não se caracterizaria o pagamento como eventual, pois foram pagos nos anos de 2013 e 2014.

#### **Participação nos Lucros e/ou Resultados de Contribuintes Individuais Diretores Eleitos**

Constatou-se o pagamento de valores aos diretores eleitos (Contribuintes Individuais) da Companhia a título de participação nos lucros e ou resultados, tendo a empresa informado, em resposta a Termo de Intimação, que não houve incidência de contribuição previdenciária em razão dos diretores possuírem relação empregatícia, seja com a Petrobrás (controladora do Grupo) ou com a autuada, baseando-se no entendimento constante da Solução de Consulta RFB Cosit nº368, de 18/12/2014. A autoridade fiscal autuante assim se manifesta no Relatório Fiscal, relativamente a tal rubrica:

24 Valores em FP, a título de Participação nos Lucros a Contribuintes Individuais Administradores – Diretores Eleitos, e fora da GFIP:

24.1 A Participação nos lucros de administradores é rubrica relacionada a contribuintes individuais, sendo prevista no art. 190 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976 (DOU de 17/12/1976), a qual regulamenta também a sua forma de pagamento.

24.2 O pagamento ou crédito de participação nos lucros de administradores regido pela Lei nº 6.404/1976 integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias em qualquer caso, pois, além de ser uma forma de contraprestação de serviços prestados, não figura entre aquelas que têm previsão legal de não-incidência.

24.3 A não-incidência prevista na alínea “j” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 é aplicável, tão-somente, às participações dos empregados nos lucros ou resultados em conformidade com a Lei nº 10.101, de 19/12/2000 (DOU de 20/12/2000).

24.4 Estes diretores, eleitos por reunião do Conselho de Administração para exercerem o mandato por tempo determinado, no período em que exerciam as funções de direção da companhia, ainda que alguns fossem empregados de carreira, eram considerados 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.

(...)

24.11 Ou seja, resta claro que a solução de consulta assevera que valores pago a título de PLR a segurados contribuintes individuais eleitos diretores, integram o salário de contribuição. O contribuinte, ao contrário do que assentou em sua resposta, não declarou em GFIP tais diretores como segurados empregados, e sim como contribuintes individuais, contradizendo sua razão para desconsiderar tais valores como base de cálculo para Previdência Social.

(...)

24.14 Cumpre destacar que não se trata de descumprimento à forma exigida pela Lei nº 10.101/2000, eis que o ato abrange apenas os trabalhadores classificados como empregados. É o que demonstra o próprio art. 2º da lei:

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:

24.15 Os pagamentos tal como realizados aos gestores poderão ocorrer por força do §1º do art. 152 da Lei nº 6.404/1976, inscrito no título "**Remuneração**" de administradores, e, cuja interpretação sistêmica não deixa dúvidas de que o comentado pagamento é feito em retribuição ao trabalho.

Finaliza a fiscalização no sentido de que, independentemente de constarem na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, critérios que possibilitam o pagamento a administradores de participação estatutária, tal verba integra a remuneração do contribuinte individual, não havendo previsão legal que a afaste da base de cálculo das contribuições sociais para a Previdência Social.

### **Pagamentos Efetuados a Diretores que são Empregados da Empresa Controladora (Petrobras SA)**

Verificou-se a não inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias da autuada de pagamentos efetuados a diretores que, além dos cargos exercidos na TRANSPETRO, figuravam também como segurados empregados da empresa controladora (Petrobras SA – CNPJ 33.000.167/0001-01). Segundo informado pela recorrente, tais diretores, embora cedidos pela controladora, continuavam mantendo, concomitantemente, o vínculo empregatício com a empresa Petrobras SA, pois haveriam de retornar a seus postos originais ao final dos respectivos mandatos. Dessa forma, a empresa Petrobras SA (CNPJ 33.000.167/0001-01) permaneceu nesse período declarando estes segurados, em número de dois, em GFIP e efetuando o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias, realizando as duas empresas um acerto destes valores entre elas. Motivo pelo qual, os respectivos pagamentos desses diretores figuram nas Folhas de Pagamentos como sem incidência de contribuições previdenciárias, haja vista se referirem a valores pagos aos dois segurados cedidos, ficando a cargo da Petrobras SA a declaração em GFIP e recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias.

Entendeu a fiscalização que, seja no que se refere 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 em GFIP), a responsabilidade tributária se mantém na contribuinte autuada, porquanto foi ela, e não a Petrobras SA, quem praticou os fatos geradores, remunerando segurados contribuintes individuais a seu serviço, procedendo, assim, ao devido lançamento em Auto de Infração dos valores recebidos por tais diretores e não incluídos pela fiscalizada nas bases de cálculos dos respectivos períodos de apuração.

### **Diferença de Contribuição para o Gilrat nas Competências 01 e 02/2014**

Verificou-se que, apesar de ter informado em GFIP o código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) correspondente à alíquota Gilrat de 3% (conforme anexo V do Decreto n.º 3048/1999), a contribuinte, declarou uma alíquota de 1% para as competências 01 e 02/2014. Foi efetuado assim, o lançamento relativo à diferença resultante da aplicação equivocada, sobre as bases de cálculo declaradas em GFIP, da alíquota Gilrat de 1%, quando a correta seria de 3%, conforme indicado pela autuada nas respectivas GFIP's. Informa a fiscalização que não se procedeu ao reenquadramento do CNAE declarado pela contribuinte, apenas sendo aplicada a alíquota do Gilrat correspondente à atividade econômica desenvolvida no estabelecimento da empresa, conforme autodeclarado em GFIP.

### **Impugnação**

A exigência foi tempestivamente impugnada, conforme documentos de e.fls. 938/963. Por bem relatar e sintetizar os principais pontos de defesa apresentados pela contribuinte na peça impugnatória, passo a reproduzir trechos do relatório do Acórdão n.º 09-70.880 - da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/JFA, ora objeto de recurso.

A Impugnante afirma que o salário é a retribuição pelo trabalho, tem natureza remuneratória, de contraprestação pelo trabalho, e nunca de indenização ou bonificação. Nos termos do artigo 110 do CTN, o uso constitucional do verbete salário impõe o total apego ao seu conceito jurídico dentro do contexto de todo o ordenamento, seja de direito público ou privado, sendo assim, o pagamento sem o caráter contraprestacional ao trabalho, escapa completamente ao conceito de salário e, portanto, à incidência das contribuições previdenciárias. Cita doutrinadores que balizam a sua afirmativa.

Afirma que a própria Lei 8.212/91, art. 28, conceitua a expressão salário contribuição como uma contraprestação ao trabalho, não podendo incidir contribuição previdenciária sobre parcelas não habituais, como ganhos e abonos não retributivos do trabalho e a participação nos lucros e resultados. O salário é preço pago pelo empregador pela aquisição da força laboral de determinado indivíduo, ou seja, seu empregado.

Ressalta que o artigo 22, inciso I da lei 8.212/91 não distingue as verbas consideradas de cunho remuneratório, daquelas de cunho compensatório, indenizatório ou desvinculadas do salário. Sendo neste caso pobre a interpretação literal do dispositivo, pois afetaria de forma fatal a norma, e teríamos uma flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade.

Afirma que a própria lei em seu art. 28 trata "*da formação do conceito de salário de contribuição - que é salário, para todos os fins, inclusive da própria dinâmica de apuração (base de cálculo da parcela a cargo do empregado) e benefício previdenciário, objetivo último das contribuições, nos termos do já citado artigo 195, inciso I da Constituição Federal (...) ao tratar das parcelas que integram o salário de contribuição de um empregado, ou seja, aquelas que efetivamente contam como parcelas de contribuição para fins de benefícios de aposentadoria, cuidou para que as ficasse claro que, como colocado e repita-se, aquelas parcelas eventuais e a participação nos lucros e resultados não comporiam dito conceito.*

Destaca que *toda e qualquer parcela que fuja à habitualidade e não seja contraprestacional do trabalho rendido em favor da empresa não pode se amoldar ao conceito de salário, impedindo que se faça incidir sobre a mesma as chamadas contribuições previdenciárias, sob pena de grave violação ao quanto previsto no texto magno em seu artigo 195, inciso I, letra "a" e, ainda, em afronta ao comando contido no artigo 110 do CTN.*

**DA GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE E GRATIFICAÇÃO EXTRAORDINÁRIA GERENCIAL**

A defesa discorre sobre o conceito de gratificação afirmando que é um ato de mera liberalidade. Declara que as gratificações contingente foram dadas com base em acordos coletivos referentes a cada uma das categorias que compõem o grupo de trabalhadores foram paga de uma só vez, sem compensação e sem incorporação aos respectivos salários, parametrizadas em percentuais do cálculo de remuneração do empregado ou um teto fixo estabelecido no acordo (R\$7.668,00).

Argumenta que a fixação da gratificação em percentual da remuneração do empregado não constitui vinculação ao seu salário, em razão da remuneração ser apenas um parâmetro e a existência de um teto, se houvesse vinculação, não poderia se falar em teto.

Discorda ainda do entendimento do fisco, que afirmou que em razão do pagamento ter ocorrido em outros anos a verba não habitual, pois tal entendimento extrapola a lei ao criar um critério de definição de eventualidade ou não habitualidade correndo o risco pena de grave lesão ao princípio da legalidade estrita, tal como definido pelos artigos 5o, inciso II da Constituição Federal, artigo 97, incisos I e III, e artigo 114 do CTN. Tal posição destoa das decisões TST apresentadas.

A mesma interpretação se aplica a chamada Gratificação Extraordinária Gerencial, que constitui gratificação, premiação adicional, totalmente desvinculada da remuneração mensal e, da mesma forma que a gratificação anterior, calcada em mera liberalidade do empregador. Não havendo incentivo retributivo de trabalho, e está em conformidade com a Orientação Jurisprudencial Transitória 64 SBDI do TST, in verbis:

*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.*

Cita o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que julgou o Processo 16682.721450/2013-71. 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária. Sessão de 7 de fevereiro de 2018 no sentido de considerar a gratificação contingente, prevista em norma coletiva e paga em parcela única aos empregados em atividade de natureza jurídica indenizatória.

Conclui que em ambas as gratificações não há incidência de contribuição previdenciária.

#### DO BÔNUS DESEMPENHO

A Impugnante afirma que bônus desempenho é um prêmio pago a determinados indivíduos, sem habitualidade, e que se funda em mera liberalidade da empresa, não havendo nenhum caráter retributivo do trabalho tal como determinado por lei ou contrato, inclusive não foi pago em 2015.

Cita o parágrafo 9º do artigo 28 da lei 8.212/91, no qual fica claro que não integra o conceito de salário as parcelas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário, na mesma forma o parágrafo segundo do artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho deixa claro que os prêmios não integram a remuneração do trabalhador.

Declara que o valor pago ao administrador é remuneração retributiva do trabalho e o prêmio, por essência, não é retributivo de serviço individualmente prestado. *Vê-se que, no caso concreto, o pagamento fora efetivado em prol de toda a diretoria, sem considerar a situação individual de cada beneficiado. Foi um prêmio desvinculado de qualquer obrigação legal ou contratual, seja como o é o salário -vinculado ao comando da lei - seja como o caso de contrato avulso de autônomos e/ou administradores.*

#### DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS A CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS E ADMINISTRADORES

A defesa discorre a respeito da participação dos empregados nos lucros e resultados - PLR, que está prevista na Constituição Federal, no artigo 7º, inciso XI, e consiste no

pagamento realizado em virtude da distribuição de lucros ou resultados e a sua regulamentação que ocorreu com a Lei nº 10.101/2000.

Afirma que a convenção ou acordo coletivo é válida para estabelecer a PLR, devendo constar as regras de forma clara e objetiva, neste caso não há natureza salarial, em razão de não existir o caráter contraprestacional do trabalho efetuado em prol da empresa, mas sim uma liberalidade, sendo esse o entendimento no TST.

Afirma, que diferente do que alega a autoridade fiscal que o pagamento ocorreu a administradores e não a empregados e com isso ampliando o conceito de remuneração, a PLR paga, *independentemente de se tratar de empregado ou administrador, a parcela paga (i) calculada em liberalidade da empresa, (ii) desvinculada de circunstâncias individuais dos administradores e (iii) sem habitualidade, não pode constituir o conceito de pagamento retributivo do trabalho.*

Assevera que seu entendimento pela não incidência das contribuições previdenciárias está amparado pela conclusão da Solução de Consulta RFB COSIT 368/2014, sendo que todos os diretores são empregados, *"seja da Transpetro, seja da Petrobras – sua controladora integral, sendo nesse caso cedidos em caráter exclusivo, digno de nota que apenas um, qual seja, o Sr. Rubens (omissis), mostra-se com um caso excepcional, não empregado"*.

Conclui, afirmando que prevalece a não incidência da contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados.

#### PAGAMENTOS A DIRETORES EMPREGADOS DA PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS

A Impugnante cita a Lei 8.212/91 e afirma que os segurados, funcionários da Petrobrás, e cedidos à Transpetro, não tiveram qualquer interrupção do vínculo trabalhista com a Petrobras. *"Nesse caso, não há, como colocado pela autoridade fiscal, um ajuste particular entre a Impugnante e a Petrobras que possa vulnerar o artigo 121 do CTN e 22 da Lei 8.212/91, vez que as partes não ajustam a mudança da sujeição passiva; a sujeição passiva permanece com a Petrobras, empresa para todos os fins de definição da lei 8.212/91, uma vez que o vínculo trabalhista permanece inalterado"*.  
Complementa:

*Não está esculpido em lugar algum das normas de regência das contribuições previdenciárias que aquele quem paga a remuneração deve ser, necessariamente, o contribuinte de tais exações. Pelo contrário, a lei indica que o contribuinte – na esteira do art. 22 do CTN, em especial o inciso I do parágrafo único - é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, sendo, nesse caso, perfeitamente subsumível conceito de contribuinte a Petrobras, eis que o fato gerador, no caso das contribuições previdenciárias, é a relação de trabalho, relação essa que, como dito, não é extinta com a cessão operada entre a Petrobras e a Impugnante.*

#### DA ALÍQUOTA DO GILRAT

A Impugnante afirma que meses de janeiro e fevereiro de 2014, sob a regra de que a alíquota GILRAT seria medida pela atividade preponderante de cada estabelecimento pelo maior número de funcionários vinculados à determinada atividade, *"houve equívoco no preenchimento da GFIP retificadora entregue em 28/10/2015, sendo lá informado como atividade preponderante para o estabelecimento matriz, CNPJ nº 02.709.449/0001-5, a de transporte marítimo de cabotagem (CNAE 5011-4/01), ao invés de transporte dutoviário (CNAE 4940-0/00), que é a atividade que congrega o maior número de funcionários da Impugnante (documentos anexos 4 e 5). Entretanto, mesmo com a informação equivocada na GFIP retificadora, os recolhimentos foram efetuados com base em dados corretos – quais sejam, de transporte dutoviário, com alíquota de 1% (um por cento)"*.

Assevera que houve erro no preenchimento da GFIP, situação que já foi objeto de fiscalização anterior que se encontra em discussão no processo administrativo tributário número 12448-722.179/2018-17, datado de 15/03/2018. Não sendo, portanto, válida a

constituição do crédito tributário, em razão da inexistência de erro na formação da base de cálculo para os referidos meses, visto que houve erro na atividade; e devido a existência de crédito tributável objeto de questionamento em outro processo administrativo, ocorrendo a superposição de jurisdição administrativa nesse caso, o que é intolerável pelo nosso ordenamento jurídico.

Por fim, pede que seja julgado improcedente o auto de infração, cancelando o referido Auto de Infração lavrado.

Em julgamento ocorrido em 30/05/2019, decidiu-se pela procedência parcial da autuação, apenas com exclusão das diferenças apuradas de contribuição para o Gilrat, referente às competências de 01 e 02/2014, no valor total de R\$2.618.614,64 (dois milhões, seiscentos e dezoito mil, seiscentos e quatorze reais e sessenta e quatro centavos). O Acórdão n.º 09-70.880 - da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/JFA, apresenta a seguinte ementa:

**GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. EXPRESSA VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. INCIDÊNCIA.**

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de gratificação contingente, visto que expressamente vinculada ao salário, com previsão sistemática de pagamento e em obediência à necessidade do segurado estar em pleno trabalho na empresa, reconhecendo-se a contraprestatividade da rubrica.

**GRATIFICAÇÃO EXTRAORDINÁRIA GERENCIAL. INCIDÊNCIA**

Verba paga em pecúnia, com expressa vinculação ao salário, possui natureza remuneratória, portanto incide contribuição previdenciária.

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

Verba paga a Contribuintes Individuais - diretores não empregados, sem qualquer vinculação de metas e paga por decisão da administração da empresa, caracteriza verba de natureza remuneratória, portanto, há incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica.

**PLR PAGA A DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

O pagamento de Participação nos Lucros e Resultados - PLR a diretores não empregados, enquadrados como segurados contribuintes individuais, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e não se aplica a Lei nº 10.101/2000.

**REMUNERAÇÃO DE DIRETORES. PROFISSIONAIS CEDIDOS POR TERCEIRO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.**

Configura contribuinte o sujeito de direito que, recebendo profissionais cedidos por outrem, os remunera quanto aos serviços a ele prestado, evidenciando a sua relação pessoal e direta com o fato gerador da contribuição previdenciária, sendo imputado, ao sujeito passivo, a responsabilidade tributária.

Impugnação Procedente em Parte.

Especificamente quanto à exclusão das diferenças apuradas de contribuição para o Gilrat, entendeu a autoridade julgadora de piso que, de fato teria havido a efetiva ocorrência de duplicidade de lançamento, conforme alegado pela autuada, haja vista o fato de que o referido período (janeiro a fevereiro de 2014) é objeto de cobrança no processo administrativo fiscal nº 12448.722179/2018-17. Considerou-se assim, a ocorrência de duplicidade, devendo ser mantida somente a primeira autuação, ocorrida no processo nº 12448.722179/2018-17, e consequente exclusão de tais valores do presente procedimento.

### **Recurso de Ofício**

Conforme preceitua o art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, foi interposto, pela autoridade julgadora *a quo*, recurso de ofício, mediante simples

declaração na própria decisão de primeira instância, vez que, por unanimidade de votos, foi julgada parcialmente procedente a impugnação, nos termos do voto do relator, tendo sido exonerado parte do crédito tributário lançado, totalizando R\$ 2.618.614,64.

### **Recurso Voluntário**

Inconformada com a decisão da autoridade julgadora de 1ª instância, a autuada apresenta recurso voluntário (e.fls. 1064/1098), onde, após extensa digressão a respeito de técnicas de hermenêutica jurídica, concorda com a decisão da Delegacia de Julgamento, relativamente à exclusão das diferenças apuradas de contribuição para o Gilrat, e apresenta irresignação quanto ao resultado do julgamento de piso relativamente às demais matérias, ratificando e reproduzindo todos os argumentos contidos na impugnação quanto a tais matérias, que serão explicitados por ocasião do voto.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

### **Recurso de Ofício**

Para fins de conhecimento de recurso apresentado de ofício pela autoridade julgadora de primeira instância, nos termos do inc. I do art. 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, há que se observar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. É o que preceitua a Súmula CARF n.º 103: *“Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.”*

Conforme o art. 1.º da Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017, deve ser interposto recurso de ofício pelo Presidente de Turma de Julgamento das DRJ's, sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00.

Considerando que foi julgada parcialmente procedente a impugnação, tendo sido exonerado parte do crédito tributário, totalizando R\$ 2.618.614,64 (dois milhões, seiscentos e dezoito mil, seiscentos e quatorze reais e sessenta e quatro centavos), computados apenas o valor do principal e multa, conforme tabela constante da e.fl. 1054, evidente o fato de que a exoneração supera o atual limite de alçada da Portaria MF n.º 63, de 2017. .

Conheço do recurso de ofício.

Conforme relatado, decidiu-se, no julgamento de piso, pela exclusão das diferenças apuradas de contribuição para o Gilrat, referentes às competências 01 e 02/2014, tendo em vista a constatação de ocorrência de duplicidade de lançamento, uma vez que o mesmo período (janeiro a fevereiro de 2014) é objeto de cobrança no processo administrativo fiscal n.º 12448.722179/2018-17. Assim se manifestou a autoridade julgadora de 1ª instância:

Analisando o processo n.º 12448.722179/2018-17, verifica-se que o fato gerador das contribuições lançadas referem-se as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e tiveram com base os dados declarados pelo próprio contribuinte nas GFIP, conforme Relatório Fiscal do processo n.º 12448.722179/2018-17:

*1.1 A partir do cruzamento de informações eletrônicas com o objetivo de verificar a regularidade do cumprimento das obrigações previdenciárias relativas à contribuição patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em*

*razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, foram constatadas divergências apontadas no presente Relatório Fiscal em relação ao contribuinte acima identificado.*

*1.2 Todo o procedimento fiscal levou em consideração dados disponíveis nos sistemas da Receita Federal do Brasil, informados pelo próprio contribuinte ou por outros órgãos da administração pública, disponíveis para consulta do contribuinte, como informado neste Relatório Fiscal.*

*1.3 O presente relatório integra o Auto de Infração constante do processo administrativo fiscal Nº 12448-722.179/2018-17, relativos às Contribuições Patronais devidas em função das divergências relativas ao GILRAT, no período 03/2013 a 02/2014.*

*3.1 Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados. Tais remunerações encontram-se discriminadas no ANEXO I - DEMONSTRATIVO DAS BASES DECLARADAS, com base nos dados declarados pelo próprio contribuinte nas GFIP e também listadas no ANEXO II - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA DIFERENÇA DE RAT AJUSTADO, ambos anexados ao Auto de Infração.*

Na continuidade, foi evidenciado que as informações das autuações de ambos os processos administrativos foram extraídas das mesmas GFIP's retificadoras, enviadas em 30/10/2015, tratando-se dos mesmos valores e mesmas competências. Dessa forma, bem caracterizada está a ocorrência de duplicidade de lançamento, sendo acertada a decisão de piso no sentido de manutenção da primeira autuação, ocorrida no processo nº 12448.722179/2018-17, formalizado em 14/03/2018 e exclusão dos valores do presente procedimento, vez que protocolizado em data posterior, qual seja, 06/09/2018.

Nesses termos, voto pelo não provimento do recurso de ofício.

### **Recurso Voluntário**

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância, por meio de seu domicílio tributário eletrônico, em 13/06/2019, conforme atestam os Termos de Abertura de Documento e de Ciência por Abertura de Mensagem (documentos de e.fls. 1060/1061). Tendo sido o recurso protocolizado em 15/07/2019, conforme Termo de Solicitação de Juntada (e.fl. 1062), considera-se tempestivo, assim como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Não tendo sido apresentadas preliminares, passo à análise das questões de mérito articuladas no recurso, onde se discute, basicamente, a incidência das contribuições previdenciárias sobre o pagamento de “Gratificação Contingente”, “Gratificação Extraordinária Gerencial”; “Bônus Desempenho”; “Pagamento da Participação nos Lucros e Resultados a Contribuintes Individuais e Administradores” e quanto à sujeição passiva da recorrente relativa a pagamentos feitos a diretores que são empregados da sua controladora (Petróleo Brasileiro S/A – Petrobras).

Esforça-se a autuada a demonstrar que a base de cálculo das contribuições, nos termos delimitados pela art. 195 da Constituição da República, seria o salário, nesse sentido os seguintes excertos extraídos do recurso ora sob análise:

Assim é que salário, nos termos pretendidos pela Carta Magna ao criar a incidência tributária, é, **SEMPRE, a retribuição pelo trabalho**, tem natureza **remuneratória**, de **contraprestação pelo trabalho**, e nunca de indenização ou bonificação. Qualquer pagamento feito sem o devido caráter contraprestacional ao trabalho, escapa

completamente ao conceito de salário e, portanto, à incidência das contribuições previdenciárias.

Válido, aqui, o socorro ao que preleciona Mauricio Godinho Delgado: “*salário é o conjunto de parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência da relação de emprego*”.

Assim, salário é a contraprestação pelo trabalho desenvolvido pelo trabalhador; é o pagamento pelo trabalho e esforço empreendido. Só o pagamento em retribuição ao trabalho é conceituado como salário, o que se depreende da interpretação, por analogia, do artigo 76 da CLT (“*Salário mínimo é a contraprestação mínima devida e paga diretamente pelo empregador a todo trabalhador, inclusive ao trabalhador rural, sem distinção de sexo, por dia normal de serviço, e capaz de satisfazer, em determinada época e região do País, as suas necessidades normais de alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte.*”).

(...)

Clara fica a conclusão de que o conceito de salário e de salário de contribuição sempre está associado à ideia de que há uma contraprestação pelo trabalho, não podendo aí se incluir, sob pena de mácula ao ordenamento, aquelas parcelas não habituais, tais como ganhos e abonos não retributivos do trabalho e a participação nos lucros e resultados. O salário é preço pago pelo empregador pela aquisição da força laboral de determinado indivíduo, ou seja, seu empregado. Nada além disso. Por outro lado, salário de contribuição é um conceito mais amplo para abarcar retribuições ao trabalho executado sob formas outras que não meramente o dinheiro, ou seja, utilidades ou adiantamentos por serviços ainda não executados.

(...)

Assim sendo, toda e qualquer parcela que fuja à habitualidade e não seja contraprestacional do trabalho prestado em favor da empresa não pode se amoldar ao conceito de salário, impedindo que se faça incidir sobre a mesma as chamadas contribuições previdenciárias, sob pena de grave violação ao quanto previsto no texto magno em seu artigo 195, inciso I, letra “a” e, ainda, em afronta ao comando contido no artigo 110 do CTN.

Para sustentar sua tese, a autuada critica o que qualifica como interpretação literal da “*redação pura do artigo 22, inciso I da lei 8.212/91*”, afirmando que o intérprete não pode se ater a tal método interpretativo, eis que, “*dos métodos de interpretação, esse pode até ser a porta de entrada, mas é, sem dúvida, o mais pobre*”. Defende que toda e qualquer parcela que fuja à habitualidade e não seja contraprestacional do trabalho prestado em favor da empresa não pode se amoldar ao conceito de salário, impedindo que se faça incidir sobre a mesma as chamadas contribuições previdenciárias, *sob pena de grave violação ao quanto previsto no texto magno em seu artigo 195, inciso I, letra “a” e, ainda, em afronta ao comando contido no artigo 110 do CTN*. Apresenta assim, uma série de julgados do Tribunal Superior do Trabalho, que discutem a inclusão de determinadas verbas recebidas por empregados para efeito de suplementação de aposentadoria.

Em que pese o esforço empreendido pela contribuinte, no sentido de vincular a base de cálculo da contribuição previdenciária ora sob análise apenas sobre o valor do salário e apesar da crítica à aplicação literal dos termos normativos, o fato é que, o próprio texto constitucional e, por consequência lógica, os demais textos legais e regulamentares destoam da tese defendida pela autuada.

Veja-se que o art. 195 da Carta Magna, multicitado na peça recursal, ao definir as bases de custeio da seguridade social, define na alínea “a” de seu inc. I, a incidência da contribuição social previdenciária sobre: “*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo*

*sem vínculo empregatício;”. Ora, o comando constitucional é enfático ao definir as bases de incidência não somente sobre o salário, haja vista todo o conteúdo do texto da, acima reproduzida, alínea “a”: “e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;”.*

As rubricas constantes da folha de pagamentos objeto da presente lide não são estranhas a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme passo a demonstrar, mediante análise individualizada das mesmas. Entretanto, cumpre inicialmente esclarecer, conforme já apontado na decisão recorrida, que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o Código Tributário Nacional –CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu art. 100, inciso II, considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei, que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos e decisões têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

### **Gratificação Contingente**

A rubrica denominada “Gratificação Contingente”, paga pela autuada (Petrobras Transporte S.A. – Transpetro) já foi objeto de apreciação por este Conselho e, inclusive, analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em sede de Recurso Especial, conforme Acórdão 9202-008.604 – CSRF/2ª Turma, de 17/02/2020, relativamente a pagamentos efetuados no ano de 2013, onde foi prolatada a seguinte decisão:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente no que tange à demonstração da divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

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

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

(...)

A seguir transcrevo excertos do voto da i.relatora, conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no referido Acórdão nº 9202-008.604, relativos à “Gratificação Contingente”:

O tema não é novo neste Colegiado e já foi objeto do Acórdão nº 9202-007.725, de 28/03/2019, da lavra do Ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, tendo esta Relatora acompanhado o seu posicionamento, no sentido de que a importância paga, devida ou creditada ao segurado empregado, a título de abono, somente pode ser excluída do salário de contribuição, conforme definido no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, se presentes as condições referidas no Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011, quais sejam: previsão em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculação do salário e pagamento sem habitualidade. Confira-se trecho do voto do citado Acórdão nº

9202-007.725, relativo a empresa do mesmo grupo econômico da Contribuinte, cujos fundamentos ora são adotados e agregados ao presente voto:

Pois bem, a matéria está disciplinada no art. 28, I e § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991. Confira-se:

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

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

e) as importâncias:

[...]

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

Conflitos sobre a interpretação do dispositivo foram solucionadas pelo Superior Tribunal de Justiça que, em decisões reiteradas, consagrou o entendimento de que abonos pagos por força de Convenção Coletiva, quando expressamente desvinculadas do salário e com eventualidade não integram a base de cálculo da Contribuição Social. Essas decisões levaram a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a editar o Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011 e, com base neste, o Ato Declaratório nº 16/2011 pelos quais autoriza “a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes sobre os referidos abonos, observadas as condições acima referidas.”

Diante desse quadro, para a solução da lide não há outro caminho que não o de verificar se o abono em questão satisfaz essas condições, quais sejam, terem sido pagas por força de convenção coletiva, serem pagas com eventualidade e serem desvinculadas do salário.

No presente caso, conforme informação prestada pela própria empresa, a “gratificação de contingência foi negociada nos ACT de 2007/2008 (cláusula 96ª), no Termo Aditivo do ACT de 2007 (cláusula 3ª), no ACT de 2009/2010 (cláusula 5ª), no Termo Aditivo do ACT 2009 (cláusula 3ª) e no ACT de 2011/2012 (Cláusula 4ª).

Vejamos a cláusula 96ª do ACT de 2007/2008:

A companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2007 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2007, uma Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporada aos respectivos salários, no valor correspondente a 80% (oitenta por cento) de sua remuneração nominal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias.

Vejamos também a cláusula 5ª do ACT de 2009/2010:

A companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2009 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2009, uma Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporada aos respectivos salários, no valor correspondente a 100% (cem por cento) de sua remuneração nominal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias.

E a cláusula 3ª do ACT de 2011/2012:

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 incorporada aos respectivos salários, no valor correspondente a 100% (cem por cento) de sua remuneração nominal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$ 6.000,00 (seis mil reais), o que for menor.

Como se vê, a referida verba foi paga, pelos menos, nos anos de 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, o que, a meu juízo, lhe retira o caráter de eventualidade, embora os ACT afirmem o contrário. Convenhamos que o pagamento, em SEIS anos consecutivos (pelo menos) de uma vantagem aos empregados não pode ser tida como algo eventual! Finalmente, sobre a desvinculação do salário, verifica-se que o referido abono é fixado como um percentual deste, e, portanto, proporcional ao salário recebido pelos empregados, o que indica sua vinculação ao salário do empregado. Ao se fixar o abono como percentual do salário, tendo este, portanto, como base de cálculo, o acordo o vincula definitivamente um ao outro. O que se percebe é que o abono, da forma como concedido, representa, efetivamente uma parcela do salário.

O presente caso, portanto, não se enquadra na hipótese de exclusão da incidência da contribuição sobre o abono prevista no inciso art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, tampouco na situação referida na PGFN/CRJ nº 2114/2011 e no Ato Declaratório nº 16/2011.

Assim, tal como no julgado acima reproduzido, no presente caso a vinculação ao salário, por se tratar de um percentual deste, bem como o caráter habitual do pagamento, em anos sucessivos, de plano já inviabilizariam a exclusão da verba em questão do salário de contribuição. Ademais, observa-se que o Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011, não seria aplicável ao presente caso também porque abrange apenas o abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, o que não é o caso da verba ora tratada, que foi paga com base em Acordo Coletivo.

Nesse sentido, esclareça-se que o fato de a verba ora tratada estar prevista em Acordo Coletivo de Trabalho ou em Convenção Coletiva de Trabalho constitui diferença significativa na decisão do empregador, no sentido de conceder benefícios indiretos aos empregados.

Com efeito, a Convenção Coletiva de Trabalho, que tem caráter normativo, representa a avença por meio da qual dois ou mais sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho (art. 611, do Decreto nº 5.452, de 1943). Já o Acordo Coletivo se dá entre empresa e sindicato de categoria profissional, ou seja, na Convenção Coletiva existe uma imposição às empresas para o pagamento do Abono, obrigação essa que não pode ser descumprida; já no caso do Acordo Coletivo o que vale é o ato volitivo do empregador, que ao fim e ao cabo é quem decide acerca da concessão do benefício indireto ao empregado.

Por fim, relativamente à Orientação Jurisprudencial Transitória 64 SBDI, citada no recurso, não se trata de decisão que vincule o CARF.

A “Gratificação Contingente” objeto da presente autuação guarda as mesmas características dos pagamentos realizados em exercícios anteriores e que ensejaram as autuações analisadas no acórdãos acima mencionados. Destaco a vinculação ao salário, por se tratar de um percentual deste, assim como o caráter habitual do pagamento, vez que paga em anos sucessivos, situação que mais uma vez afasta a aplicação do Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011 e do Ato Declaratório nº 16/2011. Confirma-se a conclusão do referido Parecer:

20. Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, recomenda-se sejam autorizadas pela Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que

inexista outro fundamento relevante, 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.

Conforme se verifica, o parecer trata de abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, características não verificadas no pagamento da “Gratificação Contingente”. Comungando com a interpretação e adotando os fundamentos acima reproduzidos do Acórdão nº 9202-008.604 - 2ª Turma CSRF, voto no sentido de que a Gratificação Contingente está sujeita à contribuição previdenciária e nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal matéria.

### **Gratificação Extraordinária Gerencial**

Alega a recorrente que a “Gratificação Extraordinária Gerencial” decorre de mera liberalidade, não podendo ser confundida com a norma laboral que possui natureza essencialmente cogente, sendo apenas um complemento da Gratificação de Contingente, como explicitam as atas que tratam do tema.

Assim decidiu a autoridade julgadora de piso quanto à referida rubrica:

Como já tratado no tópico DA GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE, as verbas pagas em pecúnia não há que se discuti se houve ou não habitualidade, ou se tratar de abono único, pois para isso é necessário a sua desvinculação do salário, fato que não se observa no pagamento da Gratificação Extraordinária Gerencial conforme resposta apresentada pela empresa, fls. 352/353:

#### *2. Informar a que se refere a rubrica 1030 - GTF EXTRAORDIN GERENCIAL.*

*Fornecer documentação que contenha a previsão e o regramento desta rubrica. Explanar por que a empresa entende que a rubrica não seria base para Previdência Social.*

*Resposta: A rubrica é aplicada ao pagamento da Gratificação Extraordinária Gerencial - função gratificada ou "Abono Extraordinário Gerencial – Função Gratificada", faz referência ao pagamento de vantagem aos empregados que durante o ano ocuparam Função Gratificada na Transpetro (Gerencial e/ou Especialista).*

*a) O pagamento foi extraordinário e proporcional ao número de meses trabalhados no ano, equivalente a 0,6 da remuneração normal do mês de julho, a ser paga em uma só vez e não incorporada ao respectivo salário.*

*b) Quanto as incidências legais, é considerado fato gerador de Imposto de Renda, abatendo-se dependentes e pensão judicial, quando for o caso.*

Na resposta apresentada pela empresa fica clara a vinculação da gratificação a remuneração do empregado, fato este que se confirma nas Atas apresentadas pela fiscalizada:

(...)

Fica claro pela leitura das Atas que a Gratificação Extraordinária Gerencial tem como objetivo um incremento da parcela remuneratória, um adicional de cargo gerencial, aprovado pela diretoria da empresa, o que se confirma na resposta apresentada pelo contribuinte e destacado pelo Auditor Fiscal:

*2. Com relação a rubrica 1030 - Gratificação Extraordinária Gerencial, fornecer as seguintes explicações adicionais:*

*a) A previsão de pagamento dessa rubrica em 2014 estava formalizada em algum documento? Se positiva a resposta, em que documento?*

*Resposta: A previsão de pagamento da Gratificação Extraordinária Gerencial, no ano-calendário de 2014, estava prevista em decisões da Diretoria, conforme Reuniões nº*

687, de 10/10/2014, para o quadro gerencial de Terra, e 693, de 17/11/2014, para o quadro gerencial de marítimos.

(...)

Portanto, a parcela está sujeita a incidência de contribuição previdenciária.

A “Gratificação Extraordinária Gerencial”, paga pela Transpetro também já foi objeto de apreciação por este Conselho relativamente a pagamentos efetuados no período de 01/01/2009 a 31/12/2011, sendo prolatado o Acórdão nº 2401-004.761, da 1ª Turma Ordinária/4ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, que apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

(...)

GRATIFICAÇÃO DE CONTINGENTE. INCIDÊNCIA.

Integra a remuneração, bem como o salário-de-contribuição do segurado empregado, a parcela devida a título de Gratificação Contingente, cuja previsão de pagamento repete-se de maneira sistemática nos acordos coletivos de trabalho. Não é eventual o pagamento efetuado pela empresa quando caracterizada a habitualidade, pela recorrência da situação ao longo do tempo sem interrupção. A parcela que corresponde a um percentual aplicado sobre a remuneração normal do trabalhador não caracteriza desvinculação do respectivo salário.

GRATIFICAÇÃO EXTRAORDINÁRIA GERENCIAL. INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA. BÔNUS DE DESEMPENHO

Nítido caráter salarial. Esta cristalina a natureza remuneratória destes, como forma de incentivo ao desempenho funcional, sendo concedidos, “pelo” e não, “para”, o trabalho.

Em sintonia com o que vem sendo decidido por este Conselho, assim como, adotando os fundamentos da decisão *a quo*, acima reproduzidos, voto pela não provimento do recurso também no que se refere a tal rubrica, haja vista, o caráter geral de remuneração, devendo integrar-se à base de cálculo da contribuição, conforme definida no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

### **Bônus de Desempenho**

Informa a autuada que o chamado “Bônus Desempenho” é premiação paga em reconhecimento ao indivíduo, sem caráter de habitualidade, sendo pago unicamente por liberalidade da entidade, em prol de toda a diretoria, sem considerar a situação individual de cada beneficiado e desvinculado de qualquer obrigação legal ou contratual. Complementa que, *mesmo tendo sido informado que não houve pagamento no ano de 2015, a autoridade responsável pelo lançamento do crédito tributário, destruindo a ideia de habitualidade, houve por bem que o crédito fosse constituído, o que mostra a afronta aos preceitos tributários aqui já amplamente debatidos.*

Conforme o Relatório Fiscal, o Bônus de Desempenho foi pago, nos anos de 2013 e 2014, a segurados contribuintes individuais que são membros da Diretoria, tratando-se de abono/gratificação pago a dirigentes, por decisão da administração da empresa, em retribuição/reconhecimento ao trabalho desenvolvido. Destaca ainda a autoridade fiscal lançadora, que segundo declarado pela fiscalizada, o bônus é "*um ajuste para adequação da remuneração global (RG) do Presidente e dos Diretores da Companhia visando atender as orientações do DEST - Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais para o Sistema PETROBRAS*", concluindo ser uma retribuição ao serviço prestado.

Mais uma vez recorro ao decidido pela autoridade julgadora de piso, por concordar com seus fundamentos:

A referida remuneração está desvinculada de metas, resultados ou objetivos, fato corroborado pela resposta apresentada ao questionamento: "*Quais foram os critérios utilizados pela empresa para chegar ao montante pago a cada beneficiário da rubrica em 2014? Resposta: Os critérios para o pagamento foram definidos pelos órgãos deliberativos da Companhia, Diretoria e Conselho de Administração, e correspondem a uma remuneração recebida pelos Diretores e Presidente.*", ou seja a própria diretoria define o *quantum* cada um deve receber a título de bônus em retribuição ao trabalho prestado.

A remuneração mensal do contribuinte individual consiste em todo o rendimento auferido no mês, que decorre da prestação do serviço nos termos do art. 28, III da Lei 8212/91:

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

O contribuinte individual não está sujeito ao poder diretivo do empregador, possuindo autonomia e liberdade na execução de seu trabalho, portanto não está subordinado aos conceitos da relação de trabalho, não se podendo falar em parcela não integrante do salário de contribuição, visto que os valores recebidos do empregador decorre da prestação de serviço, portanto deve ser tributada.

A matéria também já foi objeto de análise nesta mesma 2ª Turma Ordinária, conforme o já citado Acórdão n.º 2202-004.816, de 03/10/2018, onde foram apreciados pagamentos realizados pela própria Transpetro, no ano de 2013 e Acórdão 2401-004.562 da 1ª. Turma Ordinária/ 4a. Câmara/2ª Seção. Destaco o seguinte trecho do Acórdão n.º 2202-004.816:

(...)

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.

Há que se frisar a afirmação da contribuinte de se tratar de "*um ajuste para adequação da remuneração global (RG) do Presidente e dos Diretores da Companhia visando atender as orientações do DEST - Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais para o Sistema PETROBRAS*". Ora, a própria atuada afirma ser um ajuste de remuneração, pago a contribuinte individual, portanto, havendo total subsunção à norma de incidência da contribuição, assim, por todos os elementos expostos, voto por negar provimento ao recurso também no que concerne ao "Bônus de Desempenho".

### **Pagamento da PLR a Contribuintes Individuais e Administradores**

Acorde o relatório fiscal, a participação nos lucros de administradores é rubrica relacionada a contribuintes individuais, sendo regida pela Lei n.º 6.404, de 1976, e integrante da base de cálculo das contribuições, visto ser uma contraprestação de serviços prestados, não figurando entre aquelas que têm previsão legal de não-incidência.

Assevera a atuada que a participação nos lucros foi paga por mera liberalidade, desvinculada das circunstâncias individuais dos administradores e sem habitualidade, e ainda pelo fato de que os diretores são empregados da controladora integral da Transpetro (PETROBRÁS), com exceção de um administrador.

A matéria também já foi objeto de diversos julgados neste CARF, inclusive em sede de Recurso Especial no já citado Acórdão n.º 9202-008.604 – CSRF/2ª Turma, de 17/02/202, da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Em sessão desta mesma 2ª Turma, com colegiado alterado, foi analisada a questão da incidência da contribuição sobre o pagamento de participação nos lucros e resultados a administradores (Acórdão n.º 2202-006.086), sendo decidido pela tributação. Destaco o seguinte trecho do voto do i.relator do referido *decisum*:

Reporto-me, ainda, ao julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), ocasião em que se consolidou o entendimento no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, tendo compreendido que a norma era de eficácia limitada, tendo se operado a eficácia, nas palavras do Supremo, tão somente após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor, veja-se o paradigma:

Ementa: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7.º, 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. 7.º, 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.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Relator p/ Acórdão Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

A tese fixada pela Excelsa Corte reza que (Tema 344/STF): "*Incidência contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período*

*que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."*

Neste diapasão, inclusive por se cuidar de julgamento sob a sistemática repercussão geral, tenho que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, é apenas a Lei n.º 10.101 e na eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos "empresa" x "empregados". Decerto, neste contexto, não se aplica a Lei n.º 6.404 e, também, não se defere as benesses para contribuintes individuais (Diretores Estatutários Não empregados).

Logo, se o diretor estatutário representa a empresa, é uma *longa manus* da atuação da pessoa jurídica, então não pode tomar parte na qualidade de empregado para fins de receber PLR na forma da Lei n.º 10.101, por conseguinte agiu corretamente a autoridade fiscal.

Por outra lente, o pagamento com base no Estatuto Social, também não autoriza o pagamento com ausência de incidência previdenciária. Isto porque, a regra de imunidade tornada eficaz na combinação da alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 com a lei específica que disciplina a PLR é somente a Lei n.º 10.101.

A título ilustrativo veja-se, no mesmo sentido, o seguinte posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao interpretar o direito infraconstitucional, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. LEI 10.101/2000.

A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000. Nesse sentido: REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.

2. Na jurisprudência invocada para rejeitar a pretensão da empresa, o voto condutor do acórdão hostilizado afirma que o simples pagamento de parcela remuneratória, em favor de diretores estatutários, de parcela denominada "participação nos lucros", feito nos termos do art. 152 da Lei 6.404/1976, é insuficiente para comprovar que a empresa tenha adotado uma política efetiva de implantação de participação nos lucros por parte de todos os seus empregados, o que somente poderia ser feito mediante o regime instituído pela Lei 10.101/2000.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.650.783/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 19/12/2017)

Por conseguinte, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 10.101 para os Diretores Estatutários, por força do art. 2.º do referido diploma legal, de modo que não caberia analisar se os pagamentos foram efetivados de acordo com tal diploma, doutro lado, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 6.404 à isenção previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados, de modo que não caberia a autoridade fiscal despender análise acerca do enquadramento dos pagamentos nos estritos contornos da regulamentação do estatuto e da Lei n.º 6.404.

Alinhando-me ao quanto decidido nos julgados acima, no sentido de que não se aplica a Lei n.º 10.101, de 2000, para os Diretores Estatutários, por força do art. 2.º do referido diploma legal, e noutro giro, por não se aplicar a Lei n.º 6.404, de 1976, para efeito de não incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados, voto pelo não provimento do recurso no tocante à PLR dos administradores. A questão colocada pela contribuinte, relativa ao fato de que alguns administradores pertencem ao quadro de funcionários de sua controladora, será discutida no tópico seguinte.

**Pagamentos a Diretores que são Empregados da Controladora (Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás)**

Foram apurados pagamentos efetuados a diretores não empregados da recorrente, que foram considerados contribuintes individuais.

A autuada esclareceu que são empregados da sua controladora integral e cedidos temporariamente durante o exercício do mandato. Dessa forma, entende que o recolhimento das contribuições seria de responsabilidade da controladora (Petrobras SA), que seria a real empregadora e sujeito passivo da obrigação tributária patronal, complementando no seguinte sentido:

Não está esculpido em lugar algum das normas de regência das contribuições previdenciárias que aquele quem paga a remuneração deve ser, necessariamente, o contribuinte de tais exações. Pelo contrário, a lei indica que o contribuinte – na esteira do art. 22 do CTN, em especial o inciso I do parágrafo único – é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, sendo, nesse caso, perfeitamente subsumível conceito de contribuinte a Petrobras, eis que o fato gerador, no caso das contribuições previdenciárias, é a relação de trabalho, relação essa que, como dito, não é extinta com a cessão operada entre a Petrobras e a recorrente.

Conforme já apontado na decisão de piso, é evidente o fato de que, mesmo vinculados à controladora (Petrobras SA) os diretores encontravam-se prestando serviços para a autuada e sendo esta, inclusive, a responsável pelo pagamento aos profissionais. Situação que se amolda totalmente à hipótese de incidência tributária da contribuição previdenciária patronal, dando nascimento à respectiva obrigação tributária.

Tal entendimento também já foi alvo de apreciação por esta 2ª Turma, conforme o já citado Acórdão nº 2202-004.816, de 03/10/2018, onde foram apreciados pagamentos realizados pela própria Transpetro, no ano de 2013. Destaco os seguintes excertos de tal julgado:

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 Petrobras S.A. O que importa no presente caso é que o contribuinte autuado, e não a Petrobras 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 Petrobras 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 Petrobras. 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 Petrobras, 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.

Presentes todos os elementos atinentes à sujeição passiva tributária da recorrente, na qualidade de contribuinte, por apresentar relação direta e pessoal com o fato imponível, nos exatos termos do art. 121 do CTN, correto o procedimento adotado pela autoridade lançadora, ao considerar tais diretores como contribuintes individuais, uma vez que não tinham vínculo empregatício com a recorrente, pelo que, voto pelo não provimento do recurso.

Considerando tratar-se de contribuintes individuais/diretores estatutários, conforme explicitado nos parágrafos antecedentes, também deve ser mantida a autuação relativa aos pagamentos efetuados a tais contribuintes a título de Participação nos Lucros e Resultados, pelos mesmos fundamentos explicitados alhures, no tópico intitulado “Pagamento da PLR a Contribuintes Individuais e Administradores”.

Baseado em todo o exposto, voto por conhecer dos Recursos de Ofício e Voluntário e, no mérito, negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos