



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720826/2018-34
ACÓRDÃO	9202-011.414 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PETROBRAS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. HABITUALIDADE. PERCENTUAL SOBRE SALÁRIO. NATUREZA JURÍDICA SALARIAL.

A parcela “gratificação contingente”, paga com habitualidade, integra o salário-de-contribuição de contribuição previdenciária e de terceiro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros (relator), que dava provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Fernanda Melo Leal.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 1.210/1.233) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 1.281/1.290) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 14/09/2022, pela 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, que negou provimento ao recurso voluntário para manter o lançamento, consubstanciada no **Acórdão n.º 2202-009.180** (e-fls. 1.182/1.203), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba ‘Gratificação Contingente’”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

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.

(...)

DISPOSITIVO: 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.

Do Acórdão Paradigma

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, consubstanciada no **Acórdão n.º 2401-005.284, Processo n.º 16682.721450/2013-71** (e-fls. 1.215/1.216), que por reconhecimento de omissão e adoção de efeitos infringentes modificou o resultado do acórdão n.º 2401-004.562, que não analisou os efeitos da Orientação Jurisprudencial Transitória nº 64 da SDI-1 do TST, cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/08/2007

(...)

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.

(...)

A referida temática da decisão paradigmática não foi modificada na Câmara Superior ao se julgar recurso decidido na forma do Acórdão n.º 9202-008.344.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 938/963), após notificado em 03/12/2018, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 258/283).

O lançamento, no que ainda importa ao debate, se efetivou por meio de Auto de Infração de contribuições previdenciárias patronais (*contribuições da empresa destinadas à Seguridade Social, e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais de trabalho - GILRAT*) e terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços não declaradas em GFIP, apuradas para o período de 01/2014 a 12/2014.

Consta que, na época, a fiscalizada era uma subsidiária integral da Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás, com objeto social de efetivar operações de transporte e armazenagem de granéis, petróleo e seus derivados, por meio de dutos, terminais, embarcações, dentre outros.

Consta que a fiscalização extraiu da Folha de Pagamentos a rubrica 1469 – GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE –, que se refere a pagamentos realizados a diversos segurados empregados. Intimada para apresentar os Acordos Coletivos de Trabalho – ACT, com a previsão de pagamento da rubrica 1469, adveio resposta apresentando os documentos, "Marítimo ACT 2013", "Marítimo ACT 2014", "FNP ACT 2013", "FNP ACT 2014", "FUP ACT 2013" e "FUP ACT 2014", e informando que não houve pagamento da rubrica no ano de 2015.

A fiscalização ao examinar a norma coletiva entendeu que a rubrica é verba que deve compor o salário de contribuição, pois foi paga a todos os funcionários nos anos de 2013 e 2014, e, especialmente, pagou-se, em parcela única, a tal Gratificação Contingente, durante todo o período de 2007 até 2014. As cláusulas assim se apresentavam, em suma:

2007 a 2009 - Cláusula 96 - 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.

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.

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.

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.

2014 - Cláusula 3ª - 106% (cem por cento) da sua RMNR com ATS, ou R\$ 7.668,00, o que for maior, a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2014 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2014.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 09-70.880 - 5ª Turma da DRJ/JFA (e-fls. 1.055/1.090), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o pedido deduzido na impugnação para excluir a diferença de GILRAT apuradas com base nos valores declarados em GFIP, para as competências 01/2014 e 02/2014, no mais mantendo a exigência fiscal. O lançamento em relação ao mérito da “Gratificação Contingente” foi mantido.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 1.100/1.134), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado

quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Todavia, registro que a admissão foi parcial, uma vez que as matérias a seguir não foram admitidas: *“incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR paga a contribuintes individuais e administradores”*; *“incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas ‘Gratificação Extraordinária Gerencial’ e ‘Bônus de Desempenho’”*; e *“incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos efetuados a funcionários da empresa controladora”*.

Ademais, para a matéria admitida (Gratificação Contingente), o acórdão paradigmático n.º 2401-004.107 não foi aceito como efetivo paradigma apto para caracterizar dissídio jurisprudencial.

Houve interposição de agravo, porém restou rejeitado (e-fls. 1.324/1.327), confirmando-se a admissão prévia parcial para seguimento do recurso especial em relação a temática já destacada com indicação paradigmática correlata.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e decotar do lançamento a incidência sobre a chamada Gratificação Contingente.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba ‘Gratificação Contingente’”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, especialmente insiste na necessidade de aplicação da Orientação

Jurisprudencial Transitória n.º 64 SDI-1 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), que analisou os mesmos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) e afastou o caráter remuneratório. Sustenta que se trata a referida rubrica de uma espécie de “*abono único*”, pago uma única vez, em parcela única. Essa seria a natureza jurídica da verba, não se incorporando ao salário, de modo a não ser base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 1.361/1.366) a parte interessada (Fazenda Nacional) não se manifesta quanto ao conhecimento do recurso.

No mérito, reiterou as razões da decisão recorrida, a qual adotou o acórdão CARF n.º 9202-008.604 e, relativamente à Orientação Jurisprudencial (OJ) Transitória n.º 64 SDI-1 do TST, entendeu não ser a OJ vinculante, pelo que não a aplicou.

Sustenta o caráter remuneratório da referida verba, uma vez que os Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) se repetiram no tempo, logo havendo habitualidade, não sendo pagamento eventual, ainda que pago uma vez por ano. Pondera que não se tratava de Convenção Coletiva de Trabalho, mas de Acordo Coletivo de Trabalho, o que não desvincularia do salário, haja vista que apenas a Convenção Coletiva de Trabalho teria força normativa para desvincular do salário e o cálculo da verba era um percentual da própria remuneração, de forma a vinculá-lo ao salário.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência do Contribuinte, para reforma do **Acórdão n.º 2202-009.180**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

(i) Matéria: “incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba ‘Gratificação Contingente’”

(i) Paradigma (1): Acórdão 2401-005.284

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto como integrativo apenas neste específico ponto (§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de fiscalização de contribuições previdenciárias e de terceiros com lançamento de ofício em razão de entendimento da fiscalização no sentido de que o pagamento da chamada *Gratificação Contingente* pela Petrobrás ou por empresa do seu Grupo Econômico (*a recorrente fazia parte do Grupo à época do lançamento*) caracteriza base de cálculo das contribuições. Em ambos os acórdãos há previsão da *Gratificação Contingente* em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) e as cláusulas dos ACT se repetem no tempo. Não há previsão em CCT e o valor é um percentual do salário. Este é o contexto fático-probatório delimitado de forma similar no acórdão paradigma e no acórdão recorrido.

De um lado, o aresto indicado como paradigma entendeu que o pagamento da verba não caracteriza salário de contribuição, especialmente diante da Orientação Jurisprudencial Transitória n.º 64 SDI-1 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), que analisou os mesmos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) e afastou o caráter remuneratório, ainda que os ACT tenham se repetido no tempo e o valor fosse calculado sobre um percentual da remuneração.

Doutro lado, o acórdão recorrido entendeu que o pagamento da verba Gratificação Contingente é sim salário de contribuição, sendo base de cálculo de contribuições, não sendo a Orientação Jurisprudencial Transitória n.º 64 SDI-1 do TST vinculante aos Conselheiros do CARF, devendo imperar na tomada da decisão o fato de ser a verba paga por força de ACT e não de Convenção Coletiva de Trabalho – CCT, de modo que a rubrica se vincula ao salário por inexistir ato normativo desvinculando-o, além de ter sido calculada em percentual do salário e ter se repetido no tempo com a manutenção de cláusulas similares nos ACT de cada momento negociado, o que demonstraria habitualidade com sistemática reiteração.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- Incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba “Gratificação Contingente”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, considerando o racional do precedente invocado.

Sustenta especialmente a necessidade de aplicação do entendimento dado pela Orientação Jurisprudencial Transitória n.º 64 SDI-1 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), que daria o correto norte para a solucionar a situação, considerando, inclusive, a natureza jurídica da verba como “abono único” e como verba indenizatória no contexto das negociações coletivas, eis que prevista em Acordos Coletivos de Trabalho – ACT.

O caso está detalhadamente relatado alhures.

Em sessão de julgamento primeva, em Turma Ordinária do CARF, tive a oportunidade de participar do Colegiado *a quo* e em decisão majoritária acompanhei a relatoria. É dessa decisão e do entendimento esposado nela que se recorre. Entendeu-se que a “Gratificação Contingente” é base de cálculo de contribuições previdenciárias e de terceiros em razão de caráter

remuneratório que possuiria, haja vista sua reiteração no tempo que caracterizaria habitualidade, ademais não vinculante a Orientação Jurisprudencial Transitória n.º 64 SDI-1 do TST.

O assunto não é simples, sendo envolto de muitas divergências, especialmente por força da jurisprudência da Justiça do Trabalho sobre a denominada “*Gratificação Contingente*” prevista em Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) firmados pela Petrobrás, ou por empresa do grupo Econômico da referida Companhia, com seus empregados, representados pela entidade sindical.

Como exemplo de flagrante complexidade e problematização da situação, observo que a decisão paradigmática é uma decisão de embargos de declaração com efeitos infringentes, uma vez que em primeira assentada a Turma paradigmática havia entendido que a rubrica teria nítido caráter remuneratório, todavia, após aclaratórios, que requereu plena e expressa manifestação sobre os efeitos da Orientação Jurisprudencial (OJ) Transitória n.º 64 SDI-1 do TST, o Colegiado prolator do acórdão paradigma trouxe ao debate uma ampla análise dos julgados do Poder Judiciário para assentar, com efeitos infringentes, a ausência de caráter remuneratório, acolhendo os embargos de declaração por omissão com o chamado “efeitos infringentes”, haja vista a posição majoritária e consolidada da Justiça do Trabalho, com competência para determinar a natureza das verbas pagas aos trabalhadores, decidindo reiteradamente que a referida rubrica, com natureza jurídica de abono único, é paga pela Petrobrás ou por empresa de seu grupo econômico, com previsão expressa em ACT, sem natureza salarial, afastando, assim, a possibilidade de incidência de contribuições sobre tal rubrica.

O assunto, por sua vez, não é novo neste Colegiado, conforme decisões recentes nos Acórdãos ns.º 9202-011.233 e 9202-011.232, ocasião em que, especialmente com fulcro na OJ Transitória n.º 64 SDI-1 do TST, este Conselheiro se debruçando adequadamente sobre a temática tributária de referência, revisitando as questões jurídicas postas, inclusive em relação aos precedentes da Justiça do Trabalho e do STJ, com as devidas escusas, se reposicionou para se curvar a orientação do Poder Judiciário, ainda que vencido na 2.ª Turma da CSRF.

Fato é que o caso demanda uma solução diferente da adotada por mim inicialmente no julgamento primevo em Turma Ordinária e é salutar participar desta ocasião de uniformização na CSRF para adequada aplicação da norma. O pondo nodal é a necessidade do julgador administrativo se curvar aos entendimentos do Poder Judiciário quando majoritariamente consolidados, ainda que não vinculantes, mas bem sedimentados com constância no tempo.

Veja-se. A Orientação Jurisprudencial Transitória n.º 64 do TST, cujo órgão judicante é a SDI-1 (*Subseção 1 Especializada em Dissídios Individuais do Tribunal Superior do Trabalho*), contém o seguinte enunciado:

PETROBRAS. PARCELAS **GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE** E (...) DEFERIDOS POR NORMA COLETIVA A EMPREGADOS DA ATIVA. **NATUREZA JURÍDICA NÃO SALARIAL**. NÃO INTEGRAÇÃO NA COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA.

As parcelas gratificação contingente e (...), concedidas por força de acordo coletivo a empregados da Petrobras em atividade, pagas de uma única vez, não integram a complementação de aposentadoria.

Observação: (DEJT divulgado em 03, 04 e 05.12.2008)

Grifei com destaques

Referido enunciado tangencia entendimento segundo o qual a “*Gratificação Contingente*” paga pela Petrobrás (ou por empresa do seu Grupo), de uma única vez no ano, prevista em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), não integra a remuneração ou salário, inclusive não será utilizada para fins de aposentadoria.

Observe-se a seguinte decisão com aplicação prática da OJ Transitória 64/SDI-1/TST:

RECURSOS DE REVISTA INTERPOSTOS PELAS RECLAMADAS. IDENTIDADE DE MATÉRIAS. ANÁLISE CONJUNTA. GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE E (...) 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-1 do TST, as parcelas gratificação contingente e (...), 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.

(RR-123200-09.2008.5.04.0202, 1ª Turma, Relator Ministro Walmir Oliveira da Costa, DEJT 29/09/2017).

Ademais, como trazido no acórdão paradigma, no julgamento do Recurso de Revista n.º 738054-56.2001.5.09.0654, a 5ª Turma do TST, por intermédio do voto da lavra do eminente Ministro Emmanoel Pereira, reconheceu-se a natureza indenizatória da denominada “*gratificação de contingente*”, conforme se observa da transcrição a seguir:

2. MÉRITO

PETROBRÁS. PARCELA (...) 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 (...) 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-1, 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 (...) 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 (...) 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" (E-RR- 44387/2002-900-11-00, Rel. Min. Carlos Alberto Reis de Paula, DJ 22/06/07);

"EMBARGOS. PETROBRAS – (...). GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. INCORPORAÇÃO À COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA INDEVIDA. 1. Não se identificam elementos hábeis à declaração da natureza salarial das verbas gratificação contingente e (...). 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" (E-RR- 44381/2002-900-11-00, Rel. Min. Maria Cristina Irigoyen Peduzzi, DJ 25/05/07);

"GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE E (...). 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" (E-RR- 785.415/2001.5 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 (...) e "gratificação de contingente", julgar improcedente todos os pedidos deduzidos na petição inicial. (...).

(AIRR e RR - 738054-56.2001.5.09.0654, 5ª Turma, Relator Ministro Emmanoel Pereira, DEJT 20/06/2008)

Adicionalmente, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao ser chamado para decidir sobre a natureza jurídica da “*Gratificação Contingente*” entendeu que:

PROCESSUAL CIVIL. CONFLITO NEGATIVO. AGRAVO REGIMENTAL. TRABALHADOR APOSENTADO. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DOS ABONOS DENOMINADOS “GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE” E “(...)”. QUESTÃO INTIMAMENTE VINCULADA AO EXTINTO CONTRATO DE TRABALHO. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA ESPECIALIZADA.

I. Compete à Justiça do Trabalho o processamento e o julgamento de ação trabalhista em que se discute sobre se os abonos pagos aos trabalhadores em atividade possuem natureza salarial, hipótese em que repercutiriam na complementação dos proventos do autor.

II. Precedentes do STJ.

III. Agravo regimental improvido.

(AgRg no CC n. 38.915/RJ, relator Ministro Aldir Passarinho Junior, Segunda Seção, julgado em 11/2/2004, DJ de 15/3/2004, p. 148)

Doutro lado, analisando o RE n.º 565.610, Tema 20 da Repercussão Geral do STF, colhe-se no voto de Sua Excelência Ministro Luiz Fux, a partir do inteiro teor do precedente, que só deve compor base de cálculo das contribuições previdenciárias a rubrica passível de ser computada no cálculo dos proventos da aposentadoria, haja vista o caráter contributivo do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, diversamente da seguridade social em si mesma tangenciada também pela assistência social e pela saúde, estas últimas sendo financiadas por toda a sociedade sem necessidade de observância ao regime contributivo que exige contribuições e consequentes benefícios. Veja-se:

(...), é certo que a Seguridade Social no Brasil é entendida como um conjunto de ações nas áreas de: saúde, assistência social e previdência. Em relação às ações voltadas à previdência, o país adotou o modelo de seguro social Bismarckiano, ou seja, um modelo de financiamento essencialmente contributivo, custeado pela categoria beneficiada, ainda que o benefício não tenha exata correlação com o montante pago. Para os demais segmentos da Seguridade Social (saúde e assistência), diante da universalidade de cobertura independentemente de contribuição por parte do segurado, adotou-se um modelo de financiamento baseado em contribuições, fundado na solidariedade social e na proteção universal.

Daí porque se dizer que as contribuições previdenciárias são as que mais se aproximam de um modelo de seguro social clássico, diferentemente das demais contribuições para a seguridade social, em que a correlação entre a categoria que contribui e a clientela beneficiada é praticamente impossível, diante da proteção irrestrita de toda sociedade - no caso da saúde - e da cobertura assistencial

independente de contribuição, mantida pelos demais membros da sociedade - no caso da assistência.

(...) enquanto os recursos provenientes de contribuições previdenciárias, por sua vez, só podem ser aplicados na Previdência Social (artigo 167, inciso XI da Constituição Federal). Esse, inclusive, é um dos argumentos da doutrina que critica o desvirtuamento da solidariedade de grupo em relação às demais contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social.

O mesmo não se pode dizer em relação à Previdência Social, cujo caráter contributivo é expresso na redação do caput, do artigo 201, da Constituição Federal: (...)

(...). Por outro lado, o caráter contributivo do Regime Geral da Previdência Social impede a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer contraprestação, seja efetiva ou potencial, em termos de serviços ou benefícios.

É dentro desse contexto que a base de cálculo das contribuições previdenciárias deve ser interpretada, a fim de refletir o modelo de seguro social pelo qual optou o constituinte de 1988.

Assim, para fins de interpretação do conceito “folha de salários”, é preciso levar em consideração não só a redação do art. 195, I, da Constituição Federal, como também as demais disposições referentes ao regime geral de previdência social contidas no texto constitucional.

Sob essa ótica, faz-se necessário atentar para o que determina o § 11, do art. 201, da Constituição, (...).

(...)

Da interpretação conjunta entre os dois dispositivos, artigo 201, caput e § 11 e artigo 195, inciso I, “a”, da Constituição, extrai-se que só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, **e que, via de consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria.**

Grifei com destaques

Efetivamente, do mencionado § 11 do art. 201, da Constituição Federal, colhe-se a necessidade de que a rubrica seja computada no cálculo da futura aposentadoria, para se ter como tributável pela contribuição previdenciária:

Art. 201, § 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

grifei

O caso dos autos bem demonstra que a verba não comporá cálculo de aposentadoria, não tendo futura consequência em repercussão em benefícios, conforme enunciado sumulado pelo TST, haja vista não ser interpretado nem como salário, nem como remuneração em sentido *lato sensu*, compreendendo o Poder Judiciário Trabalhista que não é

verba de natureza salarial, mas sim verba indenizatória que nasce a partir da negociação coletiva sem condicionamento com metas ou resultados para ser paga uma única vez considerando cada negociação individualmente acordada.

Em apelação cível o Tribunal Regional Federal da 3.ª Região já decidiu que:

- As chamadas “gratificações contingentes” (definidas em Acordos Coletivos firmados entre 2007 e 2014 entre o sindicato e a Petrobras, a serem pagas aos empregados da ativa) não têm natureza remuneratória e são devidas apenas aos empregados ativos durante a validade do referido acordo, não se estendendo a inativos e pensionistas (precedentes do E.TST, OJ 64). Portanto, essas gratificações contingentes não são devidas aos anistiados políticos pela Lei nº 10.559/2002.

(TRF 3ª Região, 2ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5003799-32.2018.4.03.6105, Rel. Desembargador Federal JOSE CARLOS FRANCISCO, julgado em 20/10/2022, DJEN DATA: 25/10/2022)

Vê-se que o Poder Judiciário, por seus vários órgãos judicantes, com manutenção de entendimento ao longo dos anos, vem entendendo que a “*gratificação contingente*”, acordada pela Petrobrás ou empresa do Grupo, por meio de norma coletiva, não tem natureza remuneratória, tampouco natureza salarial, tendo natureza indenizatória.

Neste diapasão, importa destacar que, em recente Agravo Regimental em Recurso Extraordinário, sua Excelência o Ministro André Mendonça bem explicou o tema 20 do STF:

“A teor do Tema RG nº 20, compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária os ganhos habituais, de modo que as verbas de natureza indenizatória não fazem parte dessa base imponible”.

Grifei

(RE 510128 AgR, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Segunda Turma, julgado em 26-02-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 19-04-2024 PUBLIC 22-04-2024).

A compreensão que se extrai é que se firmada em norma coletiva, inclusive em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), sem qualquer contrapartida em resultados ou em metas, não se vinculando ao trabalho em si mesmo, a “**Gratificação Contingente**” nos termos dos ACT firmados pela Petrobrás ou empresa do Grupo se apresenta como de índole indenizatória decorrente da própria negociação coletiva pactuada, especialmente quando firmada com caráter de abono único (*prevista para ser paga em parcela única anual decorrendo do acordo coletivo firmado*), sendo, portanto, de viés não habitual ao se considerar a não ultratividade da norma coletiva e o prazo certo do instrumento de negociação coletiva com pagamento único previsto e dado por cada instrumento.

Dito isto, não fosse suficiente toda a compreensão de que a verba é indenizatória, conforme jurisprudência do Poder Judiciário, nascida como contrapartida da negociação coletiva que pressupõe renúncias, concessões e compensações, sendo aí que exsurge o caráter

indenizatório, ainda importa analisar três alegadas situações específicas do que seriam elementos da independência da tributação que justificariam a incidência tributário-previdenciária, quais sejam:

- a) A “*Gratificação Contingente*” foi firmada em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) e não em Convenção Coletiva de trabalho (CCT), não sendo desvinculada do salário por força de lei ou de ato normativo equiparado à lei como o é a CCT;
- b) A “*Gratificação Contingente*” foi habitual, o que, para fins fiscais, a torna um “ganho habitual” tributável, vez que houve reiterados ACT com a previsão do pagamento dela ao longo de períodos sequenciados; e
- c) A “*Gratificação Contingente*” foi paga em percentual do salário para empregados da ativa, o que a vincula ao trabalho e ao próprio salário.

Passo à análise.

Quanto ao item “a” (*firmada em ACT e não em CCT*), tem-se vetusta jurisprudência no CARF e, quiçá, ainda contemporânea, pois ao que consta há quem a adote, no sentido de que uma verba paga uma única vez por força de ACT – *um abono único* –, deve ser tributável, considerando entenderem que apenas se “previsto em lei” como expressamente desvinculado do salário (“*por força de lei*”) não integraria o salário-de-contribuição.

Os que adotam esse pensamento acatam como “*previsto em lei*” o *abono único* quando exclusivamente estabelecido em CCT, considerando que este instrumento de negociação coletiva (*apenas ele*) seria um ato de “*caráter normativo*” por força de lei (CLT, art. 611) elaborado por “terceiros” (*sindicatos das categorias*) impondo “deveres” para o empregador, ainda que contra sua própria vontade, portanto equiparando-a com a lei. O ACT, lado outro e diferentemente, não teria “caráter normativo” por força de lei, sendo nele expressada a vontade da própria empresa.

Adicionalmente, o Ato Declaratório n.º 16/2011, baseado na aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, prevê em seu texto unicamente o termo Convenção Coletiva de Trabalho – CCT, a conferir: “*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*”.

A questão é que, hodiernamente, não pairam dúvidas que a previsão do *abono único* em ACT – Acordo Coletivo de Trabalho também gera o mesmo efeito de um abono de parcela única dado em CCT, inclusive sendo acolhido em remansosa jurisprudência do STJ, de longa data. Veja-se, por exemplo, esse antigo precedente:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO COBRADA PELO SENAI. ABONO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO.

PAGAMENTO EM PARCELA ÚNICA. EVENTUALIDADE. NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO EM QUESTÃO.

1. De acordo com o § 9º, alínea e, item 7, do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente para os fins desta Lei, as importâncias *"recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário"*.

2. Tendo em vista que a Lei nº 8.212/91 aplica-se, no que couber, à contribuição social devida ao SENAI, contribuição que, aliás, tem a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a segurados, então no caso deve ser observada a jurisprudência do STJ, que se firmou no sentido de que não incide contribuição previdenciária sobre o abono previsto em acordo coletivo de trabalho e recebido em parcela única durante o ano (ou seja, importância recebida a título de ganho eventual).

3. Ainda que o Tribunal de origem haja reconhecido a natureza remuneratória dos abonos estipulados nos acordos coletivos de trabalho, visto que tais abonos foram previstos nas cláusulas dos acordos coletivos que tratam de reajuste salarial ou, então, nas cláusulas referentes a vale-refeição/alimentação, é fato incontroverso nos autos, inclusive consignado no acórdão recorrido, que os abonos foram recebidos pelos empregados dos Correios em parcela única (ou seja, foram recebidos a título de ganhos eventuais, sem habitualidade).

4. No julgamento do recurso especial, não se fez necessário o reexame de provas, tampouco a interpretação das cláusulas dos acordos coletivos de trabalho juntados aos autos; houve apenas uma nova valoração jurídica dos fatos incontroversos consignados no acórdão recorrido. Logo, não se aplicam as Súmulas 5 e 7 do STJ.

Também não se aplica a Súmula 283/STF porque a decisão referente ao provimento do recurso especial encontra-se fundada no reconhecimento da contrariedade à primeira parte, e não à segunda parte do item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, o que independe da natureza remuneratória de tais abonos.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp n. 1.386.395/SE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/9/2013, DJe de 27/9/2013)

Também, tem-se esse outro precedente mais recente:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. DESNECESSIDADE DE APRECIÇÃO DE PROVA. ADEMAIS, A DECISÃO RECORRIDA SE FUNDAMENTA, BASICAMENTE, NA INTERPRETAÇÃO DA LEI FEDERAL 8.212/1991 (ART. 28, § 9º). INOCORRÊNCIA DE USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A análise a respeito da eventualidade das importâncias recebidas a título de abono previsto em Acordo Coletivo de Trabalho, para o fim de se avaliar a

incidência ou não da contribuição previdenciária não depende de apreciação de matéria fático-probatória, pelo que não há falar em incidência da Súmula 7/STJ.

2. Ademais, a decisão está em conformidade com o entendimento jurisprudencial deste Superior Tribunal de Justiça. Precedentes: AgInt no REsp. 1.581.674/SP, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJe 16.5.2018 e AgRg no REsp. 1.502.986/CE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.

3. Lado outro, também não se acolhe a assertiva de que a apreciação da matéria usurparia da competência da Suprema Corte, em virtude de ter sido dirimida a controvérsia com base na Lei Federal 8.212/1991, em seu art. 28, § 9º.

4. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.648.151/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 25/3/2019, DJe de 3/4/2019)

Importa, outrossim, destacar que, posteriormente ao Ato Declaratório n.º 16/2011, foi acrescentado na lista de dispensa de contestar e de recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (*tema em relação ao qual se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, com suas posteriores alterações, e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016, com suas posteriores alterações*) o seguinte:

Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016)

(...)

ORIENTAÇÕES GERAIS:

A presente lista será constantemente atualizada e contém:

(i) no item “1”, lista exemplificativa de temas com jurisprudência consolidada do STF e/ou de Tribunal superior, inclusive a decorrente de julgamento de casos repetitivos, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016.

(...)

SUMÁRIO

1. Temas em relação aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016:

(...)

1.17 - FGTS

(...)

d) Abono único. FGTS. Não incidência

Resumo: O STJ adota o entendimento de que não há incidência da contribuição ao FGTS sobre o abono único, previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade. [grifei]

Precedentes: AgRg no Ag nº 1.428.829/MG, REsp nº 819.552/BA, REsp nº 1.062.787/RJ, AgRg no REsp nº 1.386.395/SE, REsp nº 1.155.095/RS, AgInt no REsp nº 1.581.674/SP e AgInt no AREsp nº 1.065.148/SP.

Referência: Nota PGFN/CRJ/Nº 46/2018 [Nota SEI nº 46/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF – Acesso em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/nota-sei-46-2018.pdf>].

Data da inclusão: 11/07/2018.

Referido tema incluso na lista de dispensa de contestar e de recorrer estabelece que, para fins do FGTS, o pagamento de “*abono único*”, previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho, não vinculado ao salário e não habitual, não é base de cálculo de contribuição.

Decerto que o caso dos autos não trata de FGTS, porém o racional é o mesmo para as contribuições previdenciárias e de terceiros, além do mais o parecer técnico da PGFN de identificação Nota SEI nº 46/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF contém em sua fundamentação decisões relacionadas ao FGTS, mas também com *contribuição previdenciária* e com contribuição destinada ao SENAI (contribuição para Terceiros). No parecer é citado, inclusive, que lá atrás havia sido editado o Ato Declaratório n.º 16/2011 (Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.114/2011) e diz que o assunto do “*abono único*” não ser tributável “*não é novidade nesta Procuradoria-Geral*” e que “*a questão não ostenta contornos constitucionais*”.

Tem-se um parecer dando ao “*abono único*” no contexto da contribuição para o FGTS o mesmo tratamento destinado para as contribuições previdenciárias e de Terceiros. Especialmente, consta no parecer:

“4. Da leitura dos julgados supratranscritos, constata-se que é firme a jurisprudência do STJ no sentido de que a importância paga a título de abono único (pago em caráter eventual e sem periodicidade), estipulado em acordo ou convenção coletiva de trabalho, não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição, ...”.

“7. No âmbito da PGFN, em 2011, com base no entendimento firmado no REsp nº 434.471/MG, REsp nº 1.125.381/SP, REsp nº 840.328/MG e REsp nº 819.552/BA (os quais, embora tratem especificamente sobre a não incidência da contribuição previdenciária sobre o abono único, seguem fundamento e linha de raciocínio semelhante aos casos acima transcritos acerca do FGTS), ...”.

De mais a mais, o Parecer dado na Nota SEI nº 46/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF deve ser entendido como vinculante por se tratar de “*parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002*”. É imposição da norma regimental posta na alínea “c” do inciso II do art. 98 do novo RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023, com suas posteriores alterações.

Ainda que possa ser alegado que assinado por Procurador Adjunto, o art. 2.º, inciso III, da Portaria n.º 502, de 2016, com redação dada pela Portaria n.º 19.581, de 19 de agosto de 2020, iguala o parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, elaborado no uso de sua

competência estabelecida pelo art. 83 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), aprovado pela Portaria MF n.º 36, de 2014, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular. Não mais se exige ato declaratório aprovado por Ministro de Estado para que se tenha o efeito vinculante.

Por conseguinte, não há dúvidas de que o “*abono único*”, considerado como tal àquele pago em parcela única sem habitualidade e sem vínculo com o salário pode ser previsto em ACT e não apenas em CCT.

Observe-se que a Lei n.º 8.212 (item 7, alínea “e” do § 9º do art. 28) não exige o requisito trazido em alguns julgados do CARF de obrigação de ser desvinculado do salário “*por força de lei*”, o que validaria apenas a CCT e afastaria o ACT. Veja-se o conteúdo normativo da lei:

Art. 28, § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

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

(...)

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

Grifei

Considerando a normativa legal posta acima não há uma exigência “por força de lei”. A problemática possivelmente se difundiu em razão do Decreto n.º 3.048, que regulamentou a Lei n.º 8.212, ter passado por modificações ao longo dos tempos e em dada ocasião ter cunhado a expressão “*abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei*” (grifei, redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999).

Originalmente, o Decreto n.º 3.048, de 1999, não trazia a expressão “*por força de lei*” (*reproduzindo corretamente o texto legal*), entretanto, posteriormente, com a redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999, a expressão “*por força de lei*” foi inserida como “novidade”, ainda que não refletisse uma identidade com o texto normativo do item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998. De toda sorte, atualmente, em razão do Decreto n.º 10.410, de 2020, não se fala mais em abonos expressamente desvinculados do salário “*por força de lei*” e o próprio STJ já havia afastado a interpretação que exigia a observância dessa expressão, pautando-se exclusivamente no texto de lei (item 7, alínea “e” do § 9º do art. 28, Lei n.º 8.212) e não no decreto, conforme julgados abordados alhures.

Logo, não há contexto normativo e jurisprudencial para não acatar abono único previsto em ACT, não sendo a isenção exclusiva de abono único adotado em CCT.

Quanto ao item “b” (*habitualidade decorrente de reiterados ACT que a pactuaram*), tem-se jurisprudência no CARF no sentido de que seria habitual o abono único, pago em parcela única no ano, sendo base de cálculo tributável de contribuições previdenciárias e de terceiros, quando a rubrica fosse prevista em sequenciadas negociações coletivas. No caso dos

autos foi paga nos anos de 2013 e 2014, verificando-se a pactuação da “*Gratificação Contingente*”, em parcela única, durante todo o período de 2007 até 2014, exceto 2015, por força dos ACT pactuados.

Muito bem. Com base em jurisprudência do próprio STJ e de precedente qualificado do STF interpretando normas de direito coletivo trabalhista, entendo que o requisito da habitualidade não ocorre. Explico.

Importante, de início, conhecer precedente do STJ que conclui pela não habitualidade dos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) reiterativos no tempo. Veja-se ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SESI. ABONO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. PAGAMENTO EM PARCELA ÚNICA. EVENTUALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que não incide contribuição social sobre o abono pecuniário recebido em parcela única (sem habitualidade), previsto em acordo coletivo de trabalho.

2. Precedente idêntico: AgRg no REsp 1.386.395/SE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/09/2013, DJe 27/09/2013.

3. Outros precedentes: AgRg no REsp 1.235.356/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 22/3/2011, DJe 25/3/2011; REsp 1.062.787/RJ, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 19/8/2010, DJe 31/8/2010; REsp 1.155.095/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 21/6/2010; REsp 1.125.381/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe de 29/4/2010; REsp 819.552/BA, Rel. p/ acórdão Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe de 18/5/2009; REsp 840.328/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ de 25/9/2006, p. 241; REsp 434.471/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 14/2/2005, p. 155.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp n. 1.502.986/CE, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 10/3/2015, DJe de 13/3/2015)

Do quadro fático extraído do inteiro teor do julgado da ementa acima colhe-se que: **“Os acordos coletivos aqui analisados reportam-se aos anos de 2003 a 2006”**. Ou seja, tem-se reiterativos ACT e, ainda assim, foi entendido como não habitual o abono único previsto em cada um dos acordos. Ao decidir o tema, o STJ, como se observou, reformando entendimento da “habitualidade” dada pelo Tribunal Regional Federal, assentou que não ocorre habitualidade.

A meu ver, a motivação acertada para tal decisão, com um viés de análise mais minuciosa, perpassa por enfrentar a temática da *habitualidade* pelo crivo de um “binômio” dado *pelo período base e pela vedação da ultratividade da norma coletiva*. Veja-se.

No caso dos autos ou do precedente citado do STJ (*em contexto similar*), tem-se várias ACT se repetindo no tempo, porém a rubrica paga é em parcela única e de uma só vez por

período base, *in casu*, uma vez no ano civil ou ano de exercício. Para uma leitura por ano, segregadamente analisado, não ocorre habitualidade.

Doutro lado, apesar das várias ACT repetirem cláusula similar no tempo, é importante ter em mente que elas não atendem o requisito de continuidade (critério de habitual), por ser **vedada a ultratividade da norma coletiva**, o que afasta o caráter de habitualidade, impondo a sua leitura de forma segregada por prazo de validade de cada instrumento, sem extensões.

É que a norma coletiva tem prazo certo e exíguo de validade (não superior a dois anos), a teor do § 3º do art. 614 da CLT e da Orientação Jurisprudencial n.º 322 do TST que proíbe o prazo indeterminado, ademais a ultratividade que era prevista na Súmula 277 do TST, quando não firmada nova norma coletiva com vigência expirada, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF n.º 323, cuja ementa foi assim publicizada:

Arguição de descumprimento de preceito fundamental. 2. Violação a preceito fundamental. 3. Interpretação jurisprudencial conferida pelo Tribunal Superior do Trabalho (TST) e pelos Tribunais Regionais do Trabalho da 1ª e da 2ª Região ao art. 114, § 2º, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional 45, de 30 de dezembro de 2004, consubstanciada na Súmula 277 do TST, na versão atribuída pela Resolução 185, de 27 de setembro de 2012. 4. Suposta reintrodução do princípio da ultratividade da norma coletiva no sistema jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional 45/2004. 5. Inconstitucionalidade. 6. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada procedente. (ADPF 323, Relator GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30-05-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-184 DIVULG 14-09-2022 PUBLIC 15-09-2022)

Entendeu o STF na ocasião que são inconstitucionais a Súmula 277 do TST, bem como as decisões judiciais que aplicavam o princípio da ultratividade em relação a cláusula de acordo ou convenção coletiva de trabalho, isto é, que entendiam pela continuidade no tempo da previsão pactuada, para além do prazo de vigência dado pelo instrumento coletivo até que nova negociação surgisse ou que, até mesmo, pretendia uma adesão definitiva da disposição da norma coletiva como um “direito adquirido” ou uma “incorporação ao contrato individual de trabalho”.

Dito isto, penso que o requisito de continuidade (*critério de habitual*) não pode ser dado como o fez o lançamento ao tangenciar um período elástico entre normas coletivas, devendo-se observar o caso por período base ou por cada norma coletiva de forma segregada pelo seu prazo de validade. Neste contexto, não há habitualidade, mas um abono único, com previsão por instrumento de ser pago de uma única vez. É exatamente nestes parâmetros, com outras palavras para motivar a decisão, que se portou o STJ no julgamento do AgRg no REsp n. 1.502.986, anteriormente destacado.

Quanto ao item “c” (pago em percentual do salário e para empregados da ativa), tenho em análise que toda a jurisprudência desenvolvida no TST foi exatamente sobre os ACT da

Petrobras e de empresas do seu Grupo Econômico (*à época do lançamento*) assentando que a “*Gratificação Contingente*” de seus ACT paga em parcela única, de uma única vez, possui natureza indenizatória, haja vista se vincular a negociação coletiva, não sendo condicionada a metas, nem a resultados, não se exigindo nenhuma obrigação de fazer específica do empregado, apresentando, assim, viés indenizatório pela lógica da sistemática da negociação coletiva, a qual pressupõe renúncias, concessões e compensações, sendo aí que exsurge o caráter de indenização.

O fato de ser prevista apenas para os empregados da ativa é uma consequência lógica do instrumento coletivo firmado com os empregados e não com aposentados.

O fato de ser previsto o cálculo do abono único da “*Gratificação Contingente*” em percentual do salário, a meu sentir, não vincula, por si só, o abono ao salário. Penso que a expressão “*desvinculado do salário*” constante na norma de isenção (item 7, alínea “e” do § 9º do art. 28, Lei n.º 8.212) deve ser compreendida partindo-se do entendimento de que o abono não deve ser pago em razão de uma obrigação de fazer ou por se colocar à disposição da empresa, ou seja, não deve ser pago em razão do trabalho.

Logo, fixar em percentual do salário, apenas para se chegar a um valor base, que será um valor certo, sem qualquer vinculação efetiva com o trabalho, sendo não habitual por ser pago uma única vez, com base em cada período, de forma segregada, em concepção de ganho eventual, não deixa de atender a norma de isenção. A verba continuará sendo de caráter indenizatório e, portanto, não salarial e não remuneratório.

Não se estará, por si só, vinculando com o salário, mas apenas utilizando o salário como uma base de cálculo para arbitrar o valor indenizatório para cada empregado em específico, mantendo-se um padrão de proporcionalidade de caráter igualitário para os desiguais. Veja-se que se for estabelecido um valor fixo absoluto igual para todos (*não tendo um percentual do salário por parâmetro de base de cálculo*) haveria desequilíbrios, haja vista que ao se compara um valor igual para todos com as faixas salariais de cada um na empresa o montante pode passar a ter várias representatividades e gerar desequilíbrios. Neste horizonte, parece, inclusive, que a sistemática de um percentual do salário, sem ser uma contrapartida pelo trabalho, seja mais razoável para preservar a representatividade de todos e igualar os desiguais. Todos recebendo um mesmo percentual equilibra as grandezas por regras de proporcionalidade.

Deste modo, não vejo desvirtuamento no caráter indenizatório da verba e não observo problemas no método de cálculo do abono único dado pela “*Gratificação Contingente*”, o qual, como dito, foi analisado pelo TST, nos mesmos termos dos ACT destes autos, ocasião em que se compreendeu pela natureza indenizatória, não salarial e não remuneratória.

Sendo assim, com razão o recorrente (Contribuinte) para decotar do lançamento a chamada “*Gratificação Contingente*” paga com base nos ACT.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, dou-lhe provimento para decotar da base de cálculo do lançamento de ofício os montantes das rubricas da chamada “Gratificação Contingente” paga com base nos ACT. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial de Divergência do Contribuinte e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO para afastar do lançamento a rubrica “Gratificação Contingente” paga com base nos ACT.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

VOTO VENCEDOR

Conselheira Fernanda Melo Leal, Redatora Designada

Quanto à controvertida questão acerca da incidência de contribuição sobre gratificação contingente, entendo, no presente caso, que deve ser reconhecido o seu caráter salarial tendo em vista a existência de habitualidade.

Registro, ainda de início, que em oportunidade anterior, participando de sessão híbrida, me posicionei de forma divergente desta aqui manifestada. Volto, no entanto, a me posicionar da forma como sempre exteriorizei entendimento, no sentido de que um abono, prêmio ou gratificação, só pode ser considerado como parcela não salarial caso, dentre outras características, não tenha, pelo menos, habitualidade. Esse requisito me parece ser imperioso.

No tema 20 da Repercussão Geral, RE 565160/SC, o Supremo Tribunal Federal decidiu que “a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998”, o que afastaria a incidência de contribuições apenas sobre ganhos eventuais. A Suprema Corte definiu o alcance da expressão “folha de salários” prevista na Constituição, vez que o texto constitucional preceitua que as contribuições devidas em função da relação empregatícia incidem sobre a folha de salários. Veja-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários [...];

Como muito bem colocado pelo conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, dentre outros, no Acórdão nº 9202-010.136, interpretando o dispositivo acima mencionado sistematicamente com o art. 201, § 11, da Constituição, o Supremo Tribunal Federal decidiu, com repercussão geral, que a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado. Veja-se o texto do referido artigo:

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

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

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

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

No presente caso, segundo se vê no acórdão recorrido, a gratificação contingente era paga com habitualidade, mais precisamente todos os anos. Isto é, além da marca da habitualidade, não se pode asseverar que se trataria de parcela única.

Logo, se resta claro que os valores foram pagos habitualmente, devem compor a base de cálculo das contribuições, sendo aplicáveis as conclusões do Tema 20 da Repercussão Geral. Em sendo assim, o recurso deve ser desprovido neste tocante.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal