



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721242/2018-86
ACÓRDÃO	9202-011.798 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	VIBRA ENERGIA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não pode ser conhecido o recurso especial quando o acórdão recorrido possuir mais de um fundamento autônomo, suficiente para a manutenção da decisão recorrida, sendo que o mesmo não é atacado na peça recursal.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2014

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. GRATIFICAÇÃO EXTRAORDINÁRIA. NATUREZA SALARIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os valores pagos sob a denominação de gratificação contingente, quando estabelecida de forma vinculada ao salário, com previsão periódica de pagamento e dependente da efetiva prestação laboral pelo segurado ao contribuinte, configuram verba de caráter remuneratório. Nessas circunstâncias, incidem as contribuições previdenciárias, bem como aquelas destinadas a terceiros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, apenas conhecendo da matéria relativa à “Gratificação contingente e gratificação extraordinária função gratificada” (item b), e na parte conhecida, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que lhe dava provimento e manifestou intenção em apresentar

declaração de voto. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Leonardo Nuñez Campos, substituído pela Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (substituto integral), Ana Carolina da Silva Barbosa (substituta convocada), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2302-003.758 (fls. 2020/2040), o qual conheceu o recurso voluntário do contribuinte, para dar-lhe parcial provimento no ponto atinente aos pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais médicos e odontólogos.

Valho-me dos seguintes trechos do relatório contido no acórdão recorrido, por bem retratar a questão:

Trata-se de Autos de Infração (e-fls. 2/616), relativos ao período de apuração de 01/2014 a 12/2014., lavrados contra a recorrente exigindo contribuição previdenciária da empresa, cota patronal (segurados empregados e contribuintes individuais), GILRAT e para outras entidades e fundos (terceiros), em virtude da ausência de declaração em Gfip sobre os pagamentos efetuados:

a) a segurados empregados a título de "Bônus Desempenho" (rubrica 1303), Gratificação Contingente (rubrica 111 4 — acessórios: desconto de gratificação contingente e adiantamento de gratificação contingente), e "Gratificação extraordinária função gratificada" (rubrica 1314);

b) a segurados Contribuintes Individuais: diretores (a título de 13º salário e diferença de 13º salário), médicos e odontólogos (credenciados do plano de saúde AMS) e trabalhadores autônomos.

Foi aplicada multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme art. 35-A da Lei n. 8.212/91, e juros de mora pela taxa SELIC. Além disso, foi lavrada

representação fiscal para fins penais, consubstanciada no processo administrativo n.1 6682.720003/2019-90.

No ponto relevante para a análise do presente recurso, o acórdão recorrido manteve o lançamento das contribuições sobre as verbas das “Bônus Desempenho”, “Gratificação Contingente” e “Gratificação extraordinária função gratificada”, conforme abaixo:

ASSUMO: CONTRIBUIÇÃO S SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PAGAMENTOS A MÉDICOS E ODONTÓLOGOS CREDENCIADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Para que haja incidência de contribuição previdenciária cota patronal sobre os veres pagos a contribuintes individuais, o serviço deve ser prestado diretamente à empresa, bem como as importâncias pagas não podem ter natureza de reembolso, mas sim remuneratórias (art. 22, inciso III, da Lei n. 8.212/91). No caso, é fato incontroverso que os serviços médicos são prestados aos beneficiários do plano de saúde. O credenciamento, controle e seleção de profissionais ou quaisquer outros atos de gestão não são suficientes para caracterizar a prestação de serviços pelos profissionais da saúde à empresa.

BÔNUS DESEMPENHO. METAS EMPRESARIAIS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

Incide a contribuição previdenciária da empresa sobre o valor pago aos dirigentes contribuintes individuais e aferido pelo resultado empresarial, vez que está necessariamente atrelado à obtenção de um resultado no âmbito de uma relação de trabalho. Além disso, afasta-se a eventualidade do pagamento, pois decorre de um desempenho prévio esperado, sabendo, portanto, os dirigentes da possibilidade de concessão de bônus decorrente dos resultados por ela obtidos.

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

A gratificação paga em virtude de ACT, em percentual vinculado ao salário e com habitualidade, compõe a base de incidência das contribuições previdenciárias, não se enquadrando às hipóteses de isenção contidas na Lei n. 8.212/91 e no Parecer PGFN/CRJ n. 2114/11.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, em rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a improcedência lançamento no ponto

atinente aos pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais médicos e odontólogos.

Destaco os seguintes trechos do voto condutor do acórdão recorrido:

4. Bônus de Desempenho

(...)

Em seu recurso, a recorrente informa que, ao contrário do que consta do relatório fiscal, as rubricas referem-se a pagamento de diretores não empregados. Diz que os valores visam recompensar os dirigentes da Companhia em função dos resultados atingidos.

Ainda, defende a contribuinte que sobre a verba não deve incidir a contribuição previdenciária, pois ela é eventual (art. 28, §9º, alínea “e”, item 7 da Lei n. 8.212/91), podendo ou não ser paga, conforme o diretor tivesse êxito na condução da empresa. Expõe que o principal ponto para verificar-se a incidência é a habitualidade, o que não há no caso. Em que pese estar previsto em sucessivos ACTs, nada garante que os eventos aos quais o pagamento está condicionado venham ocorrer em todos estes anos, o que lhe tira a certeza e, portanto, a sua habitualidade, ao contrário do que pretende a Fiscalização.

De início, insta esclarecer que é inquestionável o seu caráter contraprestativo, já que representa um reconhecimento da empresa pelo esforço do empregado para consecução dos seus objetivos empresariais.

(...)

A recorrente apenas alega que o bônus em análise é considerado pagamento não habitual. Como já mencionado no presente voto, entendo que a habitualidade relaciona-se com a permanência do pagamento ao longo do tempo, com algo frequente, usual, costumeiro. Em análise, à jurisprudência do CARF, verifica-se que os efetivos pagamentos são reiterados por diversos anos calendários, sucessivamente, ratificando tratar-se de prática costumeira da empresa, (exemplificativamente, Processos ns. : 16682.720012/2020-14, 16682.721258/2017-16).

Além disso, considerando que a recorrente alega que os pagamentos são efetuados para diretores não empregados (diversamente do que consta no relatório fiscal), o aspecto da habitualidade não é relevante para as rubricas. Conforme já esclarecido em tópico anterior, tal requisito (habitualidade) para a incidência tributária somente se verifica em relação aos segurados empregados, nos termos do § 11, do art. 201, da Constituição Federal.

Em relação à possibilidade de enquadramento na norma de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei n. 8.212/91, discordo da recorrente.

(...)

Assim, entendo correta a exigência da contribuição previdência sobre os pagamentos realizados a título de “Bônus Desempenho”

5. Gratificação Contingente

Em suas razões recursais, a contribuinte esclarece que a “Gratificação Contingente” corresponde ao pagamento único feito pela recorrente, em consequência de previsão expressa no Acordo Coletivo de Trabalho firmado para o ano de 2014. A verba *“não tem nem nunca teve como motivação compensar perda salarial relativa a inflação”*. Foi concedida com o *“único objetivo de convencer os sindicatos da categoria a assinar o acordo coletivo”*, e *“teve como destinatário os trabalhadores acolhidos pelas entidades sindicais que participaram da negociação”*. Além disso, o ACT 2014 prevê, expressamente, a desvinculação do salário.

Defende que a rubrica não é paga com habitualidade (única vez ao ano) e *“não corresponde a uma contraprestação pelo trabalho dos empregados”*. Conclui que *“inexistindo comprovação de habitualidade nos pagamentos realizados a título de gratificação e não se destinando a retribuir diretamente o trabalho”*, não deve incidir contribuições previdenciárias.

(...)

De início, deve-se observar que a verba tem nítido caráter contraprestativo, o que resta evidenciado pela sua vinculação à percentual do salário. Veja-se a cláusula do ACT 2014 (e-fl. 623):

(...)

Além disso, como consignado pela DRJ, o pagamento da rubrica não considera tempo de efetivo exercício os períodos de afastamento por doença ocupacional, acidentes de trabalho e licenças sem vencimentos, afastando qualquer dúvida quanto ao caráter de retribuição pelo trabalho. Ou seja, o exercício da função do empregado, do labor, do trabalho diário, ensejaram o recebimento da verba, possuindo nítido caráter de contraprestação.

(...)

Destaca-se que, ao contrário do que defende a recorrente, o requisito da habitualidade não deve ser verificado em relação “ao prazo de vigência do acordo” que estipulou o pagamento, e sim tendo como parâmetro a relação de trabalho. A base impositiva da Contribuição são os rendimentos destinados a retribuir o trabalho, de modo que os ganhos habitualmente recebidos pelo empregado (em virtude da relação empregatícia), mesmo sem caráter salarial apriorístico serão assim considerados para fins de incidência das contribuições.

Logo, os valores foram pagos habitualmente e compõem a base de cálculo das contribuições, sendo aplicáveis as conclusões do Tema 20 da Repercussão Geral do STF e inaplicáveis as conclusões do Parecer PGFN/CRJ n. 2114/11 e Ato

Declaratório n. 16/11, visto que estes dois últimos tratam do abono único, o que não é o caso dos autos.

(...)

No caso em análise (i) há vinculação expressa ao salário, (ii) o ACT ao dispor sobre a verba não considera os períodos de afastamento, (iii) a política é permanente, constando a previsão de pagamento em diversos ACTs da empresa, desde 2007, o que afasta o caráter fortuito e, portanto, eventual da verba. Assim, tem-se que a verba não é eventual, incerta, vez que continuamente prevista em ACTs e foram efetivados sucessivos pagamentos a título de “Gratificação Contingente” (o que a torna, inclusive, habitual).

(...)

7. Gratificação extraordinária função gratificada

A DRJ atestou que as rubricas “Gratificação Contingente” e “Gratificação Extraordinária função gratificada”, “ainda que registradas com códigos diferentes, tratam-se, em essência, da mesma gratificação”. Verificando o Recurso Voluntário, nota-se que a contribuinte não contestou o ponto ou trouxe maiores explanações ou provas acerca da verba.

De fato, conforme relatório fiscal verifica-se que, a recorrente ao ser intimada a apresentar a descrição da natureza das rubricas, respondeu que ambas estão amparadas pela Cláusula 10 do ACT:

(...)

Nesse sentido, estendo as conclusões e razões de decidir expostas no tópico “5- Gratificação Contingente” a presente rubrica.

O Contribuinte foi cientificado do acórdão em 10/07/2024 (fl. 2048) e apresentou Recurso Especial (fls. 2052/2087) em 17/07/2024, visando rediscutir os seguintes pontos: **a) Bônus de desempenho não incidência de contribuição previdenciária — Rubrica de caráter eventual; b) Gratificação contingente e gratificação extraordinária função gratificada - Não incidência de contribuição previdenciária — Rubricas de pagamento único (eventual) e que não integram o salário, conforme previsão em Acordo Coletivo de Trabalho; e c) Exclusão da integralidade da verba relacionada aos trabalhadores autônomos - Crédito tributário já quitado durante o período da fiscalização — Necessária diligência ao órgão de origem para fins de extinção do crédito.**

Pelo despacho de fls. 2119/2132, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se a rediscussão apenas da matéria de **“b) Gratificação contingente e gratificação extraordinária função gratificada - Não incidência de contribuição previdenciária — Rubricas de pagamento único (eventual) e que não integram o salário, conforme previsão em Acordo Coletivo de Trabalho”**, com base no acórdão paradigma nº 2401-005.284.

Posteriormente, quando da análise do agravo de fls. 2141/2147 interposto pelo contribuinte, o mesmo foi acolhido para dar seguimento ao recurso especial também em relação à matéria **a) Bônus de desempenho não incidência de contribuição previdenciária — Rubrica de caráter eventual**, com base no acórdão paradigma nº 2301-004.330

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com as contrarrazões de fls. 2163/2173.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

- a) **Bônus de desempenho não incidência de contribuição previdenciária — Rubrica de caráter eventual** (paradigma nº 2301-004.330); e
- b) **Gratificação contingente e gratificação extraordinária função gratificada - Não incidência de contribuição previdenciária — Rubricas de pagamento único (eventual) e que não integram o salário, conforme previsão em Acordo Coletivo de Trabalho** (paradigma nº 2401-005.284).

I. CONHECIMENTO

I.a. Bônus de desempenho não incidência de contribuição previdenciária — Rubrica de caráter eventual

O acórdão recorrido enfrentou este ponto com base nos seguintes argumentos:

ASSUMO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

BÔNUS DESEMPENHO. METAS EMPRESARIAIS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

Incide a contribuição previdenciária da empresa sobre o valor **pago aos dirigentes contribuintes individuais** e aferido pelo resultado empresarial, vez que está necessariamente atrelado à obtenção de um resultado no âmbito de uma relação de trabalho. Além disso, afasta-se a eventualidade do pagamento, pois **decorre de**

um desempenho prévio esperado, sabendo, portanto, os dirigentes da possibilidade de concessão de bônus decorrente dos resultados por ela obtidos.

(...)

Relatório

(...)

Trata-se de Autos de Infração (e-fls. 2/616), relativos ao período de apuração de 01/2014 a 12/2014., lavrados contra a recorrente exigindo contribuição previdenciária da empresa, cota patronal (segurados empregados e contribuintes individuais), GILRAT e para outras entidades e fundos (terceiros), em virtude da ausência de declaração em Gfip sobre os pagamentos efetuados:

a) a segurados empregados a título de "Bônus Desempenho" (rubrica 1303), Gratificação Contingente (rubrica 111 4 — acessórios: desconto de gratificação contingente e adiantamento de gratificação contingente), e "Gratificação extraordinária função gratificada" (rubrica 1314);

(...)

Voto

(...)

4. Bônus de Desempenho

(...)

Em seu recurso, a recorrente informa que, ao contrário do que consta do relatório fiscal, as rubricas referem-se a pagamento de diretores não empregados. Diz que os valores visam recompensar os dirigentes da Companhia em função dos resultados atingidos.

Ainda, defende a contribuinte que sobre a verba não deve incidir a contribuição previdenciária, pois ela é eventual (art. 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei n. 8.212/91), podendo ou não ser paga, conforme o diretor tivesse êxito na condução da empresa. Expõe que o principal ponto para verificar-se a incidência é a habitualidade, o que não há no caso. Em que pese estar previsto em sucessivos ACTs, nada garante que os eventos aos quais o pagamento está condicionado venham ocorrer em todos estes anos, o que lhe tira a certeza e, portanto, a sua habitualidade, ao contrário do que pretende a Fiscalização.

De início, insta esclarecer que é inquestionável o seu caráter contraprestativo, já que representa um reconhecimento da empresa pelo esforço do empregado para consecução dos seus objetivos empresariais.

(...)

A recorrente apenas alega que o bônus em análise é considerado pagamento não habitual. Como já mencionado no presente voto, entendo que a habitualidade relaciona-se com a permanência do pagamento ao longo do tempo, com algo

frequente, usual, costumeiro. Em análise, à jurisprudência do CARF, verifica-se que os efetivos pagamentos são reiterados por diversos anos calendários, sucessivamente, ratificando tratar-se de prática costumeira da empresa, (exemplificativamente, Processos ns. : 16682.720012/2020-14, 16682.721258/2017-16).

Além disso, considerando que a recorrente alega que os pagamentos são efetuados para diretores não empregados (diversamente do que consta no relatório fiscal), o aspecto da habitualidade não é relevante para as rubricas. Conforme já esclarecido em tópico anterior, tal requisito (habitualidade) para a incidência tributária somente se verifica em relação aos segurados empregados, nos termos do § 11, do art. 201, da Constituição Federal.

Em relação à possibilidade de enquadramento na norma de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei n. 8.212/91, discordo da recorrente.

(...)

Assim, entendo correta a exigência da contribuição previdência sobre os pagamentos realizados a título de "Bônus Desempenho".

Por sua vez, o acórdão apresentado como paradigma dispõe o seguinte:

Acórdão nº 2301-004.330

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

Autos de Infração sob N° 37.265.7818

Consolidados em 30/12/2009

BÔNUS DESEMPENHO.

Tratando de pagamento eventual de futuro incerto, onde várias circunstâncias há de ocorrer para que o evento ocorra, independente do labor, não pode ser considerado pagamento de natureza salarial remuneratória.

No caso em tela trata-se de pagamento realizado a segurado empregado e ou dirigente, por conta de Acordo Coletivo de Trabalho, onde o seu pagamento estava consubstanciado a diversos fatores para que obtivesse resultado desejado e acordado, fazendo jus ao recebimento por merecimento, de natureza eventual, portanto, não incidindo contribuição previdenciária.

(...)

Relatório

(...)

Alega o Relatório Fiscal que: (i) a Recorrente não considerou como verba incidentes de contribuições para a previdência social a remuneração paga aos segurados empregados referente aos levantamentos BD1- B ÔNUS DE

DESEMPENHO e BO1 - BÔNUS,(ii) os conceitos de remuneração e salário estão previstos nos artigos 457 e 458 da CLT, e do salário de contribuição para o empregado, está estabelecido no artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212/1991 e no artigo 214, I, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

(...)

Voto

(...)

A Fiscalização lançou no presente AI os valores pagos aos empregados segurados da REcorrente a título de 'Bônus' e Bônus Desempenho, pois para ela os valores pagos a estes títulos não estariam previstos no rol de verbas excluídas de salário-contribuição estampado no Artigo 28, § 9º da Lei 8.212/91, eis que se trata de uma contraprestação de serviço, incidindo a contribuição ao FNDE.

Segundo a Recorrente não assiste tal à Fiscalização, eis que os bônus pagos por ela a seus empregados e dirigentes dependem da ocorrência de vários fatores, sendo que a maioria fora do controle de quem paga e de quem recebe, como o resultado obtido pela empresa, o resultado de cada área específica, contando ainda com resultados obtidos pelo esforço próprio do empregado ou dirigente. Este fatores todos são cumulativos e, caso não seja cumprido um quesito, o segurado empregado e ou dirigente não fará jus.

Além de haver previsão no Manual de Instrução da Recorrente os bônus em destaque foram acordados com ACT do PPR realizado com a CONTEC, e estas condições todas demonstram a eventualidade dos referidos 'bônus'.

Neste sentido vejo que os 'bônus' pagos pela REcorrente, conforme documentos acostados, mormente o ACT que o evento pagamento de 'bônus' está ligado a uma série de fatores, cujos quais, em não acontecendo não haverá tal pagamento, o que configura evento possível e não certo, independente de ocorrência de ter o segurado empregado ou dirigente laborado.

(...)

Pelas razões expostas, tenho que os 'bônus' pagos aos segurados empregados e ou dirigentes é um evento possível de ocorrer, consubstanciados a vários fatores, não podendo ser considerado verba remuneratória, eis que não é suficiente somente o trabalho, mas, sobretudo o resultado, de caráter esporádico e eventual.

Nesta seara, concluo, portanto, que a Fiscalização não conseguiu demonstrar o fato gerador da contribuição previdenciária.

Com a devida vênia ao entendimento exarado no despacho que acolheu o agravo da contribuinte, entendo que o paradigma apontado não possui a necessária similitude fática com

o caso dos autos a fim de permitir o conhecimento do recurso especial quanto a matéria “bônus de desempenho”.

Conforme acima destacado, o relatório do acórdão recorrido expõe o pagamento do referido bônus foi feito aos segurados empregados, e este foi o foco do lançamento. Mais adiante, em seu voto, a autoridade julgadora de primeira instância esclareceu que a contribuinte teria informado em sua defesa que *“ao contrário do que consta do relatório fiscal, as rubricas referem-se a pagamento de diretores não empregados”*.

Sendo assim, o acórdão recorrido analisou a questão tanto pelo entendimento acerca do caráter contraprestativo da verba, pela habitualidade (*“efetivos pagamentos são reiterados por diversos anos calendários, sucessivamente”*), assim como pelo fato de que o requisito da habitualidade para a incidência tributária só se verifica em relação aos segurados empregados. Portanto, por se tratar de verba paga a dirigente (como admite a contribuinte), não há que se falar em exigência de habitualidade. Transcreve-se, novamente, o referido trecho do recorrido:

Além disso, considerando que a recorrente alega que os pagamentos são efetuados para diretores não empregados (diversamente do que consta no relatório fiscal), o aspecto da habitualidade não é relevante para as rubricas. Conforme já esclarecido em tópico anterior, tal requisito (habitualidade) para a incidência tributária somente se verifica em relação aos segurados empregados, nos termos do § 11, do art. 201, da Constituição Federal.

No paradigma também há certa confusão quanto aos destinatários do bônus, pois no relatório fiscal e no início do voto há indicação de que a verba é paga aos segurados empregados. Posteriormente, ao longo do voto, há indícios de que o bônus seria pago aos segurados empregados e ou dirigentes.

Não obstante, o paradigma apenas analisou o caso em razão da eventualidade (não habitualidade) da verba. Sendo assim, verifica-se que **o acórdão recorrido possui fundamento autônomo** para a manutenção do lançamento, não rebatido ou enfrentado pela contribuinte, qual seja: o requisito da habitualidade, para a incidência tributária, só se verifica em relação aos segurados empregados, não se aplicando, portanto, a diretores não empregados (caso dos autos).

O argumento acima é fundamento suficiente para a manutenção da decisão recorrida nesse ponto. Neste sentido, entendo que não merece conhecimento o recurso especial em relação ao item *“a) Bônus de desempenho não incidência de contribuição previdenciária — Rubrica de caráter eventual”*.

I.b. Gratificação contingente e gratificação extraordinária função gratificada - Não incidência de contribuição previdenciária — Rubricas de pagamento único (eventual) e que não integram o salário, conforme previsão em Acordo Coletivo de Trabalho

Este tópico envolve duas verbas, porém os argumentos da decisão recorrida foram os mesmos para ambas, conforme abaixo:

ASSUMO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.
HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

A gratificação paga em virtude de ACT, em percentual vinculado ao salário e com habitualidade, compõe a base de incidência das contribuições previdenciárias, não se enquadrando às hipóteses de isenção contidas na Lei n. 8.212/91 e no Parecer PGFN/CRJ n.211 4/11.

5. Gratificação Contingente

Em suas razões recursais, a contribuinte esclarece que a “Gratificação Contingente” corresponde ao pagamento único feito pela recorrente, em consequência de previsão expressa no Acordo Coletivo de Trabalho firmado para o ano de 2014. A verba *“não tem nem nunca teve como motivação compensar perda salarial relativa a inflação”*. Foi concedida com o *“único objetivo de convencer os sindicatos da categoria a assinar o acordo coletivo”*, e *“teve como destinatário os trabalhadores acolhidos pelas entidades sindicais que participaram da negociação”*. Além disso, o ACT 2014 prevê, expressamente, a desvinculação do salário.

Defende que a rubrica não é paga com habitualidade (única vez ao ano) e *“não corresponde a uma contraprestação pelo trabalho dos empregados”*. Conclui que *“inexistindo comprovação de habitualidade nos pagamentos realizados a título de gratificação e não se destinando a retribuir diretamente o trabalho”*, não deve incidir contribuições previdenciárias.

(...)

De início, deve-se observar que a verba tem nítido caráter contraprestativo, o que resta evidenciado pela sua vinculação à percentual do salário. Veja-se a cláusula do ACT 2014 (e-fl. 623):

(...)

Além disso, como consignado pela DRJ, o pagamento da rubrica não considera tempo de efetivo exercício os períodos de afastamento por doença ocupacional, acidentes de trabalho e licenças sem vencimentos, afastando qualquer dúvida quanto ao caráter de retribuição pelo trabalho. Ou seja, o exercício da função do empregado, do labor, do trabalho diário, ensejaram o recebimento da verba, possuindo nítido caráter de contraprestação.

(...)

Destaca-se que, ao contrário do que defende a recorrente, o requisito da habitualidade não deve ser verificado em relação “ao prazo de vigência do acordo” que estipulou o pagamento, e sim tendo como parâmetro a relação de trabalho. A base imponible da Contribuição são os rendimentos destinados a retribuir o trabalho, de modo que os ganhos habitualmente recebidos pelo empregado (em virtude da relação empregatícia), mesmo sem caráter salarial apriorístico serão assim considerados para fins de incidência das contribuições.

Logo, os valores foram pagos habitualmente e compõem a base de cálculo das contribuições, sendo aplicáveis as conclusões do Tema 20 da Repercussão Geral do STF e inaplicáveis as conclusões do Parecer PGFN/CRJ n. 2114/11 e Ato Declaratório n. 16/11, visto que estes dois últimos tratam do abono único, o que não é o caso dos autos.

(...)

No caso em análise (i) há vinculação expressa ao salário, (ii) o ACT ao dispor sobre a verba não considera os períodos de afastamento, (iii) a política é permanente, constando a previsão de pagamento em diversos ACTs da empresa, desde 2007, o que afasta o caráter fortuito e, portanto, eventual da verba. Assim, tem-se que a verba não é eventual, incerta, vez que continuamente prevista em ACTs e foram efetivados sucessivos pagamentos a título de “Gratificação Contingente” (o que a torna, inclusive, habitual).

(...)

7. Gratificação extraordinária função gratificada

A DRJ atestou que as rubricas “Gratificação Contingente” e “Gratificação Extraordinária função gratificada”, “ainda que registradas com códigos diferentes, tratam-se, em essência, da mesma gratificação”. Verificando o Recurso Voluntário, nota-se que a contribuinte não contestou o ponto ou trouxe maiores explicações ou provas acerca da verba.

De fato, conforme relatório fiscal verifica-se que, a recorrente ao ser intimada a apresentar a descrição da natureza das rubricas, respondeu que ambas estão amparadas pela Cláusula 10 do ACT:

(...)

Nesse sentido, estendo as conclusões e razões de decidir expostas no tópico “5- Gratificação Contingente” a presente rubrica.

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma apresentado:

Acórdão 2401-005.284

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/08/2007 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Na existência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão proferido os embargos devem ser acolhidos.

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 à 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.

(...)

Voto

Voto

(...)

2.1 Das verbas de gratificação contingente e gratificação gerencial

A Embargante aponta que a decisão atacada padece de omissão quando deixa de apreciar a alegação apresentada no recurso voluntário no sentido de que o Tribunal Superior do Trabalho TST tem decidido reiteradamente que os abonos pagos pela Petrobras com previsão expressa em seus acordos coletivos não tem natureza salarial, o que afastaria qualquer possibilidade de incidência de contribuições sociais sobre tais pagamentos.

Assevera que a jurisprudência das cortes trabalhistas relativa ao assunto serve para reforçar e evidenciar que a conduta da Recorrente/Embargante não poderia ensejar a autuação em questão, eis que o abono único e as gratificações contingentes, pagos nos termos do ACT, representam verbas de caráter não remuneratório.

Pois bem, em seu Recurso Voluntário, a Embargante discorre acerca da gratificação contingente (fls. 13.633/) ao argumento de que a referida verba não possui natureza salarial, de acordo com o pacífico entendimento tanto do Tribunal Superior do Trabalho - TST, quanto do Superior Tribunal de Justiça — STJ.

(...)

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

(...)

No julgamento do Recurso de Revista nº 738054/2001.0, a 5ª Turma do TST, por intermédio do voto da lavra do eminente ministro Emmanoel Pereira, reconheceu a natureza indenizatória das parcelas denominadas 'participação nos resultados' e

'gratificação de contingente'. Cumpre transcrever trecho do voto condutor daquele julgado. Confira-se:

(...)

No mesmo sentido, quando participei do julgamento do Processo nº 16682.721489/201398, cuja Recorrente é a PETROBRAS TRANSPORTE S.ATRAPETRO, acompanhei o voto vencido no Acórdão 2401004.761, da lavra da Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, ao qual me filio e peço vênia para transcrever e adotar como razões de decidir:

“(…)

Nesse contexto, os pagamentos realizados sem habitualidade, ainda que por mera liberalidade do empregador, não sofrem a incidência de contribuição previdenciária por não comporem o salário de contribuição, o que se fundamenta pelo disposto no art. 28, § 9º, ‘e’, item 7, da Lei 8.212/91:

A gratificação de contingente foi pactuada em Acordos Coletivos de Trabalho (fls. 2430/2551), com destinação específica a empregados da ativa, pagas uma única vez, sem qualquer compensação e sem incorporação ao salário, como se destaca na Cláusula 96ª do AC de 2007, repisada nos ACT/2009 e ACT/2011, senão vejamos o AC/2007 que tem o mesmo teor dos demais:

AC/2007: 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 incorporado aos respectivos salários, no valor correspondente a 80% (oitenta por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias.

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

(...)

Verifico, no presente caso, que se encontram presentes os requisitos estabelecidos no art. 28, §9º, ‘e’, item 7, da Lei 8.212/91, para a não incidência da contribuição previdenciária, a vista que as importâncias recebidas são expressamente desvinculados do salário, conforme determinam os Acordos Coletivos (não incorporados os respectivos salários) e pagos sem habitualidade, configurando nítido caráter indenizatório.

Portanto, afasto do lançamento da referida rubrica.”

Do acima exposto, verifica-se que restou caracterizada a divergência jurisprudencial entre os acórdãos em confronto, pois ambos tratam da “Gratificação Contingente” com mesmas características: prevista em ACT, paga uma única vez no ano e com base em um percentual do salário do empregado. No entanto, enquanto o Acórdão recorrido entendeu que a referida gratificação foi paga com habitualidade, sendo *“inaplicáveis as conclusões do Parecer PGFN/CRJ n. 2114/11 e Ato Declaratório n. 16/11, visto que estes dois últimos tratam do abono único, o que não é o caso dos autos”*, a turma paradigmática vazou o entendimento de que a verba seria eventual e, portanto, *“presentes os requisitos estabelecidos no art. 28, §9º, ‘e’, item 7, da Lei 8.212/91”*.

Salienta-se que o paradigma, refere-se a pessoa jurídica do grupo econômico ao qual a ora autuada pertencia à época dos fatos (Petróleo Brasileiro SA – Petrobrás).

Desta feita, deve ser PARCIALMENTE CONHECIDO o recurso especial da contribuinte, apenas em relação ao item *“b) Gratificação contingente e gratificação extraordinária função gratificada - Não incidência de contribuição previdenciária — Rubricas de pagamento único (eventual) e que não integram o salário, conforme previsão em Acordo Coletivo de Trabalho”*.

II. MÉRITO

II.b. Gratificação contingente e gratificação extraordinária função gratificada - Não incidência de contribuição previdenciária — Rubricas de pagamento único (eventual) e que não integram o salário, conforme previsão em Acordo Coletivo de Trabalho

Alega a RECORRENTE que os pagamentos a título de “Gratificação Contingente” e de “Gratificação extraordinária função gratificada” foram efetuados em caráter excepcional, o que demonstraria consonância com a jurisprudência atual do TST, não havendo integração de tal parcela ao salário, observada a ausência de habitualidade (única parcela).

Desta forma, alega não incidir a contribuição previdenciária sobre as verbas, haja vista sua eventualidade.

Vejamos o que a Lei nº. 8.212/91 sobre as verbas de natureza eventual:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

(...)

Nos termos da legislação previdenciária vigente, somente é possível a exclusão de determinadas verbas do salário de contribuição se observados os requisitos legais e normativos específicos.

No presente caso, conforme devidamente constatado no acórdão recorrido, a gratificação em questão era paga desde 2007, conforme os trechos de diversos ACTs transcritos às fls. 622/624. Desta forma, entendo que o pagamento era realizado de forma habitual, uma vez que sua quitação ocorria de maneira reiterada, em periodicidade anual, ao longo de vários exercícios. Esta habitualidade do pagamento, por si só, afasta a alegação da contribuinte quanto a uma suposta natureza indenizatória da verba, conferindo-lhe nítido caráter remuneratório.

A efetivação do pagamento de tal vantagem aos empregados, por consecutivos anos, demonstra claramente que não se tratava de verba eventual.

Ademais, conforme disposto nas cláusulas décimas dos ACT vigentes nos períodos de 01/09/2007 a 31/08/2015 (fls. 622/624), tais valores estavam diretamente atrelados ao salário do empregado, sendo fixados como percentual da remuneração mensal, o que reforça a sua vinculação à contraprestação pelo trabalho prestado, vedando o enquadramento da verba como parcela desvinculada do salário, nos moldes do § 9º, alínea "e", item 7, do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, a prática reiterada do pagamento e sua vinculação direta à remuneração mensal confirmam o caráter remuneratório da rubrica, ensejando, portanto, a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos, nos termos da legislação aplicável.

Ressalte-se, ainda, que esta mesma controvérsia já foi objeto de apreciação por esta Turma em 17/04/2024, relativo ao período de apuração de 01/08/2012 a 31/12/2013, sendo oportuno transcrever excerto do voto proferido pelo eminente Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, cujas razões adoto como reforço argumentativo no presente voto, ante a evidente identidade entre os casos (acórdão nº 9202-011.233):

A rubrica denominada "Gratificação Contingente", paga pela autuada (à época Petrobrás Distribuidora S/A) já foi objeto de apreciação por este Conselho e,

inclusive, por esta CSRF em sede de Recurso Especial, conforme Acórdão 9202-008.605, relativamente a pagamentos efetuados no anos de 2009 a 2011, ou seja, nos três anos imediatamente anteriores ao período de apuração do presente lançamento.

Pela clareza dos fundamentos, oportuna a reprodução da ementa e excertos do voto proferido no Acórdão 9202-008.605, de relatoria da i.conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, repita-se, relativo à mesma contribuinte e também versando sobre a “Gratificação Contingente” paga em decorrência de ACT”s:

(...)

As conclusões exaradas no acórdão acima parcialmente reproduzido ecoam em outros julgados desta 2ª Câmara Superior, assim como de diversas Turmas Ordinárias desta 2ª Seção de Julgamento do CARF. Cito, a título exemplificativo, os seguintes acórdãos desta 2ª Câmara, onde figuravam como recorrentes a empresa controladora e outra do mesmo grupo econômico da ora autuada, à época dos fatos, e que também versavam sobre pagamentos de “Gratificação Contingente”: Acórdãos 9202-003.708, 9202-008.344 e 9202-010.136 (recorrente Petrobras Distribuidora S/A; Acórdãos 9202-007.725 e 9202-008.604 (recorrente Petrobras Transporte S/A – Transpetro).

A “Gratificação Contingente” objeto da presente autuação guarda as mesmas características dos pagamentos realizados em exercícios anteriores e que ensejaram as autuações analisadas nos 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. Confira-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 inexistam outros fundamentos relevantes, 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”. De mais, resta devidamente comprovado que a notificada vinha reiteradamente efetuando pagamentos sob tal rubrica. Caracterizada assim, a habitualidade de tais pagamentos, não há que se cogitar da aplicação dos ditames do Ato Declaratório nº 16, de 2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Comungando com a interpretação e adotando os fundamentos acima reproduzidos do Acórdão 9202-008.605, entendo que a Gratificação Contingente está sujeita à contribuição previdenciária. Verifica-se portanto, que o lançamento foi efetuado com total observância do disposto na legislação tributária, sendo descritas com clareza a irregularidade apurada e o enquadramento legal da infração. Sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais, conforme previsão normativa, uma vez presente a hipótese caracterizadora de sua cobrança, não havendo que se falar em nulidade do procedimento.

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida, visto que as verbas denominadas “gratificação contingente” e “gratificação extraordinária função gratificada” integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Neste sentido, entendo sem razão a RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas conhecendo da matéria relativa à “Gratificação contingente e gratificação extraordinária função gratificada” (item b). Na parte conhecida, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial, conforme razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, em declaração de voto.

Minha manifestação é exclusivamente em relação ao mérito relacionado com a **temática “Gratificação Contingente”**, pois nas demais questões acompanho o eminente relator.

Inicialmente, parablenzo-o pela exposição cuidadosa e elucidativa, conquanto, solicitando licença, *data venia*, apresento minha **declaração em voto divergente do tema específico de mérito** para ilustrar a motivação própria nas linhas que seguem. Passo a fazê-lo.

O caso meritório “*gratificação contingente*” está no âmbito de fiscalização de contribuições previdenciárias com lançamento de ofício em razão de entendimento da fiscalização

no sentido de que o pagamento da chamada *Gratificação Contingente* por empresa que integrava o Grupo Econômico da Petrobras (*a recorrente fazia parte do Grupo à época do lançamento*) caracteriza base de cálculo das contribuições. Trata-se, para a fiscalização, de uma remuneração, sendo salário de contribuição e base tributável.

O aresto indicado como paradigma (acórdão CARF nº 2401-005.284) entendeu que o pagamento da verba não caracteriza salário de contribuição, **especialmente diante da Orientação Jurisprudencial Transitória nº 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.

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

Sustenta especialmente a necessidade de aplicação do entendimento dado pela Orientação Jurisprudencial Transitória nº 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 anterior nessa Câmara Superior tive a oportunidade de esclarecer com minudência as razões pelas quais passei a entender que a referida rubrica não compõe base de cálculo, na forma do Acórdão nº 9202-011.414. Retomo as razões daquela ocasião.

Muito bem. 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 nº 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 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 nº 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 nº 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 a competência é da Justiça especializada, isto é, da Justiça do Trabalho, sendo que essa, pela OJ Transitória 64/SDI-1/TST, já pacificou ser rubrica não salarial.** Eis a posição da Corte Cidadã (STJ):

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 nº 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 3ª 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, uma vez pactuada 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 celebrado)**, 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, com suas posteriores alterações.

Ainda que possa ser alegado que assinado por Procurador Adjunto, o art. 2º, inciso III, da Portaria nº 502, de 2016, com redação dada pela Portaria nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998. De toda sorte, atualmente, em razão do Decreto nº 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 nº 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 do Acórdão nº 9202-011.414, com o qual o presente guarda similaridade, a gratificação contingente 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 pelo fato de negociações coletivo repetirem cláusulas.** 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:

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 (ADPF 323), 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 nº 322 do TST que proíbe o prazo indeterminado, além disso 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 nº 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. Como a gratificação contingente, em base única, não impõe um fazer específico, então ela não é vinculada com salário.

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 comparar 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, tendo sido assentado o enunciado forte da OJ Transitória 64/SDI-1/TST.

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

Ante o exposto, dirijo para dar provimento ao recurso na temática “gratificação contingente”, sendo essa a minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros