



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720007/2015-64
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.013 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente LIQUIGAS DISTRIBUIDORA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2010

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

Não se conhece de Recurso Especial, por falta de demonstração do alegado dissídio interpretativo, em face da ausência de similitude fática entre os julgados em confronto.

BÔNUS POR DESEMPENHO. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

As quantias pagas a título de “Bônus por Desempenho” a diretores não empregados em razão dos resultados da empresa têm a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de Contribuição Previdenciária.

INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

O crédito de financeiro a diretores não empregados para aquisição de ações da Companhia representa remuneração indireta, sujeitando-se à incidência de Contribuição Previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto ao Bônus por Desempenho e ao Incentivo à Participação Societária, e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
19515.720007/2015-64	51.015.462-0	Obrigação Principal (Empresa)	Recurso Especial
	51.015.463-8	Obrigação Principal (Terceiros)	
19515.720008/2015-17	51.015.464-6	Obrigação Principal (Empresa)	Cobrança Judicial
	51.015.465-4	Obrigação Principal (Terceiros)	

No presente processo, trata-se dos seguintes lançamentos:

- **Debcad 51.015.462-0**, Auto de Infração de Obrigação Principal, para exigência das Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa, inclusive aquela destinada ao financiamentos dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT); e

- **Debcad 51.015.463-8**, Auto de Infração de Obrigação Principal, para exigência das Contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros).

De acordo com o Relatório Fiscal de e-fls. 54.685 a 54.711, os fatos geradores dizem respeito a remunerações pagas, nas competências de 01 a 12/2010, a empregados a título de “Vale Gás” e a contribuintes individuais (diretores não empregados), a título de “DR – Diretores Requisitados”; “BD – Bônus por Desempenho” e “IP – Incentivo a Participação Acionária”.

O crédito tributário foi mantido em primeira instância, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 12/02/2019, prolatando-se o Acórdão nº 2402-006.979 (e-fls. 55.047 a 55.074), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO. PESSOAS JURÍDICAS ESTRANHAS À LIDE. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não há de se conhecer de solidariedade em face de pessoas jurídicas estranhas à lide e em relação às quais o lançamento já foi, inclusive, alcançado pela decadência.

Caracterizada falta de interesse recursal, não há de se conhecer da matéria alegada pelo contribuinte em face de pessoas jurídicas estranhas à lide.

VALE-GÁS. SALÁRIO UTILIDADE. FUNDAMENTO NA RELAÇÃO DE EMPREGO. HABITUALIDADE. COMUTATIVIDADE. GRATUIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

O salário-utilidade consubstanciado no Vale-Gás com fundamento na relação de emprego, caracterizado pela habitualidade, comutatividade, gratuidade, e não enquadrado nas exceções elencadas no art. 28, § 9º, da Lei n. 8.212/1991, nem nas proibições estabelecidas no art. 458, *in fine*, da CLT.

BÔNUS POR DESEMPENHO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. CARÁTER REMUNERATÓRIO. HABITUALIDADE. CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O Bônus de Desempenho tem caráter remuneratório, constituindo-se remuneração indireta a atrair a incidência das contribuições sociais previdenciárias, sendo irrelevante, o fato de ser pago em parcela única por ato de liberalidade do empregador.

O requisito habitualidade não se refere ao número de vezes ou parcelas que o diretor estatutário não empregado recebe o Bônus de Desempenho dentro do mesmo exercício contábil/fiscal, e sim à continuidade da política do sistema de recompensa a se repetir a cada exercício ao longo do seu mandato.

INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA. . REMUNERAÇÃO INDIRETA. CARÁTER REMUNERATÓRIO. HABITUALIDADE. CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O incentivo à participação acionária tem caráter remuneratório, constituindo-se remuneração indireta a atrair a incidência das contribuições sociais previdenciárias, sendo irrelevante que se dê apenas no momento da oferta de varejo.

O requisito habitualidade não se refere ao número de vezes ou parcelas que ao diretor estatutário não empregado é disponibilizado o desconto na aquisição das ações, e sim à política em si do incentivo à participação acionária, vinculada ao único requisito de ser trabalhador do Sistema Petrobrás, ainda que na condição de segurado contribuinte individual, e materializado em desconto de 15% creditado na conta do trabalhador do referido sistema, inclusive segurados contribuintes individuais.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE LEGAL. ENUNCIADO 108 DE SÚMULA CARF.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci que deu provimento ao recurso em relação ao vale-gás e ao aproveitamento dos valores recolhidos pela Petrobrás; vencida a Conselheira Renata Toratti Cassini que deu provimento ao recurso apenas em relação ao vale-gás; e vencido o Conselheiro Gregório Rechmann Junior que deu provimento ao recurso em relação ao vale-gás, ao aproveitamento dos valores recolhidos pela Petrobrás e em relação ao incentivo à participação acionária.

Contra a decisão, a contribuinte apresentou duas peças intituladas Embargos de Declaração (e-fls. 55.078 a 55.086 e 55.094 a 55.104), que foram rejeitadas, conforme despacho de 05/08/2019 (e-fls. 55.111 a 55.115). Quando cientificada em 03/10/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 55.373), a Contribuinte já havia interposto, em 03/09/2019 (Termo de Análise e Solicitação de Juntada de e-fls. 55.118), o Recurso Especial de e-fls. 55.304 a 55.369, buscando levar à rediscussão as seguintes matérias: preliminar de nulidade parcial do acórdão recorrido, por preterição do direito de defesa; preliminar de nulidade parcial do acórdão recorrido por modificação de critério jurídico do lançamento; incidência de Contribuições Sociais sobre pagamentos aos diretores estatutários; incidência de Contribuições Sociais sobre o "Vale-Gás"; caráter eventual do "Bônus por Desempenho"; e caráter eventual do "Incentivo à Participação Societária".

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 11/01/2020 (e-fls. 55.377 a 55.395), admitindo-se à rediscussão as seguintes matérias:

- **incidência de Contribuições Sociais sobre o "Vale-Gás";**
- **caráter eventual do “Bônus por Desempenho”; e**
- **caráter eventual do “Incentivo à Participação Societária”.**

Contra o despacho foi apresentado o Agravo de e-fls. 55.405 a 55.422, rejeitado nos termos do despacho de 31/08/2020 (e-fls. 55.427 a 55.443).

No Recurso Especial, relativamente às matérias que obtiveram seguimento, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

Vale-Gás

- o benefício do “Vale-Gás” consistia na disponibilização, aos empregados que não viviam em área abastecida por gás encanado, de botijões de gás de cozinha mediante pagamento pelos beneficiários;

- a decisão recorrida considerou que os valores correspondentes ao “Vale-Gás” estariam abrangidos pelo tipo “remuneração”, hipótese de incidência das Contribuições Previdenciárias;

- ocorre que esse raciocínio desconsiderou o conceito jurídico de remuneração, estendendo-o com a única finalidade de abranger os benefícios outorgados pela Recorrente aos seus empregados;

- nos termos do art. 195, I, alínea “a”, da Constituição Federal, ao discriminar a competência da União Federal para arrecadação de Contribuições Previdenciárias, determinou que esse tributo incidiria sobre a folha de salários e rendimentos do trabalho, sendo estes últimos caracterizados como contraprestação por serviços prestados;

- no plano infraconstitucional, vê-se que a hipótese de incidência delineada pelo art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, ao estabelecer a remuneração como base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, expressamente afirma seu caráter contraprestacional, isto é, autorizando que sejam consideradas “remuneração” apenas aquelas quantias que se destinem à retribuição do trabalho, qualquer que seja a sua forma;

- o legislador tributário, apesar de introduzir nova expressão, não se desviou da hipótese preconizada pela Constituição Federal, qual seja, os valores pagos ao empregado em retribuição ao trabalho;

- atuou assim de maneira a consolidar em uma só expressão – remuneração – a hipótese trazida pela Constituição Federal, portanto fica claro que esta se valeu, implicitamente, do conceito de remuneração para definição da hipótese de incidência do tributo;

- trata-se, dessa forma, de hipótese em que a Constituição Federal utilizou conceito de Direito Privado, não obstante o tenha feito de forma implícita, para delinear a competência tributária da União Federal, sem que quanto a isso tenha feito qualquer ressalva ou instituído novo significado para o conceito de remuneração;

- com efeito, a definição trazida pela Constituição Federal se aproxima daquela preconizada pela Consolidação das Leis do Trabalho (“CLT”), em seus artigos 457 e 458, para conceituação da remuneração:

Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

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

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreendem-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

- como se sabe, os referidos dispositivos da CLT já estavam vigentes à época da promulgação da Constituição Federal, de modo que, ao que se vê, o Constituinte nela buscou inspiração para delinear a hipótese de incidência de contribuições previdenciárias patronais;

- o racional acima autoriza a conclusão de que o conceito de remuneração, conquanto estudado também sob a ótica do Direito do Trabalho, pode e deve ser pesquisado também na seara trabalhista para verificação de seu conteúdo;

- convém observar que a própria Autoridade Lançadora reconheceu a identidade entre os conceitos de remuneração empregados pela Constituição Federal em contexto previdenciário e pela CLT, como se constata do trecho abaixo do Relatório do Processo Administrativo Fiscal:

“No âmbito da legislação trabalhista, o art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT permite o pagamento de salários em utilidades, fixando regras para definir sua natureza jurídica. Assim, nem toda utilidade oferecida pelo empregador é salário. Só o serão as utilidades quando presentes dois requisitos, a habitualidade e a gratuidade.”

- o Tribunal Superior do Trabalho (TST) tem jurisprudência consolidada no sentido de que são três os requisitos para caracterização de determinado benefício como remuneração: (a) habitualidade; (b) caráter contraprestacional e (c) onerosidade unilateral, (Processo TST-RR-348-40.2012.5.09.0028, de 27 de setembro de 2017, RR 120800-10.2002.5.04.0662; TRT-9 32672010322901-PR e TRT-23 - RO 940201000823004);

- o entendimento consolidado nas decisões acima também se encontra pacificado no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, e nesse sentido o Poder Judiciário já reconhece que, para todos os fins, não são considerados remuneração os benefícios concedidos pelos empregadores, mas custeados, ainda que parcialmente, pelos próprios empregados, conforme Apelação/Reexame Necessário 0006322-61.2007.4.03.6114/SP e AC 2000.01.00.001070-8/DF, e AC 2006.02.01.000011-0;

- forçoso reconhecer, nos termos da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho e dos Tribunais Regionais Federais, que apenas os benefícios concedidos a título gratuito aos empregados podem ostentar natureza remuneratória;

- no mesmo sentido, cita doutrina do Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado;

- nos casos em que o empregado deve realizar desembolsos para obtenção do benefício, não se pode afirmar que está sendo remunerado, pois, efetivamente, o trabalhador está pagando pelo benefício, sendo completamente ilógico atribuir-lhe qualquer caráter remuneratório;

- no caso dos autos, está-se diante de hipótese em que o próprio empregado oferece contrapartida em dinheiro pelo benefício recebido, o que desnatura eventual aspecto contraprestacional, em virtude do trabalho, que lhe poderia ser atribuída;

- com efeito, o empregador e o empregado celebram um pacto, por meio do qual decidem, em conjunto, adquirir determinado benefício mediante pagamento, por ambas as partes, em que a contrapartida é oferecida por ambos e o benefício também se reverte em favor das duas partes;

- note-se que a própria decisão recorrida reconhece a necessidade de que o benefício seja gratuito, para que possa ser considerado remuneração, conforme se vê do recorte:

Na forma como pactuado, o Vale-Gás tem como fundamento a relação de emprego, caracteriza-se pela habitualidade, comutatividade (é pelo trabalho), gratuidade (contrapartida por preço irrisório), e não se enquadra nas exceções elencadas no art. 28, § 9º, da Lei n. 8.212/1991, nem nas proibições estabelecidas no art. 458, in fine, da CLT.

- como se depreende do excerto acima, a única razão pela qual a decisão recorrida entendeu por bem incluir o “Vale-Gás” na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias patronais foi a suposta contrapartida por preço irrisório, paga pelos empregados da autuada;

- o trecho acima é claro ao expor que, no entender do Relator *a quo*, a gratuidade é um requisito para caracterização da remuneração, de modo que, não fosse a suposta imaterialidade do valor pago pelos empregados, não se poderia afirmar tratar-se de remuneração;

- todavia, no caso concreto, a contrapartida paga pelos empregados da autuada não era, de modo algum, ínfima, representando significativo valor econômico;

- evidentemente, a comparação deve ser realizada sob a perspectiva da época, considerando-se a desvalorização do dinheiro no tempo, em razão da significativa pressão inflacionária ocorrida entre 2010 e 2019;

- veja-se que, à época, o valor de mercado do abastecimento de gás era de R\$ 19,50, e no contexto do programa elaborado pela Recorrente, o empregado deveria pagar, efetivamente, algo em torno de 20% desse valor, para que fizesse jus ao recebimento do botijão;

- veja-se ainda que esse cálculo considera o valor de mercado do botijão e não seu custo para a autuada, e caso o mesmo cálculo fosse repetido, mas se considerando o custo unitário do botijão, para a autuada, o percentual pago pelo funcionário seria consideravelmente maior;

- a atualização dos valores envolvidos pode ajudar na visualização das quantias efetivamente dispendidos pelos empregados na aquisição das cargas mensais: ao fim de julho de 2019, o preço médio do botijão de gás, similar aos que ora se discute, em São Paulo, ficou em R\$ 65,59; no mesmo período, o preço máximo identificado chegou a R\$ 90,00;

- aplicando-se o percentual de 20% sobre o preço médio identificado em julho de 2019, vê-se que o empregado deveria contribuir com aproximadamente R\$ 13,00 para aquisição de um botijão de gás por meio dos vales disponibilizados pela Recorrente; por outro lado, caso se considere o preço máximo identificado, o empregado deveria efetivamente pagar R\$ 18,00;

- com efeito, a conclusão da decisão recorrida, no sentido de que se trata de valor imaterial, decorreu exatamente do fato de esta ter analisado os valores sob a perspectiva de hoje, em que os R\$ 3,00, de fato, não parecem significativos;

- diante da constatação de que a contraprestação oferecida pelo empregado corresponde a valor significativo, outra não pode ser a conclusão senão a de que o “Vale-Gás” não é remuneração e, portanto, não pode ser incluído na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias patronais;
- é de se notar que a conclusão de que o “Vale-Gás” adquirido pelo empregado não consiste em remuneração afasta qualquer alegação fundamentada na taxatividade do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991;
- é que esse dispositivo trata de isenções, as quais pressupõem a incidência tributária;
- demonstrou-se, portanto, que a referida verba sequer se adequa à hipótese de incidência, delineada pela Constituição Federal e pela Lei nº 8.212, de 1991, de modo que não se discute estar ou não isenta;
- de fato, trata-se meramente de discussão acerca da possibilidade de incidência de Contribuições Previdenciárias patronais sobre valores que não são, efetivamente, remuneração;
- a decisão recorrida também ignorou o fato de que o “Vale-Gás” somente era disponibilizado aos empregados que não viviam em área abastecida por gás encanado;
- é cediço que a hipótese de incidência das Contribuições Previdenciárias patronais compreende apenas os valores pagos com caráter contraprestacional, isto é, em contrapartida à realização de trabalho por pessoas físicas;
- a Lei nº 8.212, de 1991 denominou tais verbas como “remuneração”, ressaltando, com ainda mais vigor, sua estrita vinculação com os serviços prestados pelo beneficiário;
- com base nessa vinculação aos serviços prestados, forçoso concluir que qualquer discriminação aplicada pelo empregador sobre a remuneração deve ter por base critério também ligado à prestação de serviços pelo empregado;
- do contrário, o intérprete estaria diante de verba que não guarda com tais serviços a relação necessária para a caracterização da remuneração;
- se o pagamento é realizado obedecendo a critérios que não estão, de nenhuma forma, ligados à relação de trabalho, não se pode daí deduzir que se trata de pagamento em contrapartida à prestação de serviços, posto que é a prestação do serviço em si que deve orientar o pagamento da remuneração;
- cumpre observar que a concessão do “Vale-Gás” pela autuada a seus empregados não tinha por base o desempenho destes na consecução dos serviços para os quais foram contratados, exigindo-se apenas a comprovação de que os funcionários não residiam em área abastecida por gás canalizado, o que revela a ausência de qualquer caráter remuneratório nas verbas discutidas;
- com efeito, funcionários do mais alto desempenho poderiam ser impedidos de receber o benefício, enquanto funcionários menos produtivos poderiam recebê-lo, sem qualquer impedimento para tanto;
- nota-se aqui a ausência de qualquer relação entre o “Vale-Gás” concedido aos empregados e os serviços por eles prestados, de modo que descabe sua classificação como remuneração apta a ensejar a incidência de Contribuições Previdenciárias;

- conforme a definição adotada pela própria decisão recorrida, impossível que se considere benefício obtido não em função do trabalho, mas do local de residência, como salário utilidade;

- uma vez que não há relação entre o trabalho e o recebimento do “Vale-Gás”, não se pode dizer que se trata de benefício recebido pelo trabalho;

- não poderiam os empregados da autuada que residem em áreas atendidas por serviço de gás encanado pleitearem eventual equiparação remuneratória àqueles que residem em áreas não atendidas por esse serviço, uma vez que o critério adotado pela autuada e previsto em CCT não se vincula ao trabalho, mas ao local de residência do trabalhador, não sendo, portanto, remuneração;

- Nesse sentido é o Acórdão n.º 2201-003.614, adotado como paradigma, segundo o qual não podem se caracterizar como remuneração os valores pagos pelo empregador sem aplicação de distinção, conexas à relação de trabalho, entre os empregados, como se denota do excerto abaixo:

“Os benefícios não distinguem o trabalho do empregado, isto é, não é entregue de maneira a diferenciar os trabalhadores. Tal distinção se dá como cediço pelo salário, posto que este sim, pago em função da mais valia que a prestação de serviços do empregado rende para a empresa, faz distinção entre os diversos trabalhadores, alocados em cargos ou funções que ensejam remuneração distinta.”

- o “Vale-Gás” adquirido pelos empregados da autuada no período em análise lhes concedia o direito à obtenção de botijão de gás de cozinha, essencial para o preparo de refeições no ambiente doméstico;

- nesse aspecto, o gás acaba por se assemelhar em muito à energia elétrica, que também pode ser utilizada com essa finalidade e também é essencial à fruição da vida moderna, tanto assim que, nos termos do art. 1.º, §1.º, da Lei n.º 9.847, de 1999, a distribuição de gás de cozinha é serviço de utilidade pública;

- em relação à energia elétrica, o TST já consolidou o entendimento de que não se trata de remuneração, servindo, ao contrário, apenas para manutenção da vida do empregado:

Súmula 369, editada pelo referido Tribunal:

UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais n.ºs 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005. I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 n.ºs 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001).

- embora não mencione expressamente o gás de cozinha, não se vislumbra razões pelas quais o mesmo raciocínio não devesse lhe ser também aplicável, haja vista tratar-se de bem destinado justamente à produção de energia a ser utilizada pelo empregado para manutenção de fatores essenciais em sua vida – sobretudo alimentação;

- a disponibilização de benefícios desse tipo pela empresa qualifica-se como um verdadeiro cumprimento de sua função social, contribuindo para a melhoria da qualidade de vida de seus trabalhadores;

- a imposição de pesadas Contribuições Previdenciárias patronais sobre eventuais benefícios destinados à manutenção das condições essenciais de vida desses trabalhadores é um notório desincentivo ao cumprimento desse papel social, conforme o Acórdão 2301-003.720:

É oportuno dizer que as empresas, na verdade, estão desempenhando enorme papel social ao fornecerem alimentação a seus trabalhadores, notadamente para aqueles de menor renda. Ressalta-se que cobrar contribuições sociais sobre o fornecimento próprio de alimentação é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade na saúde do trabalhador.

- assim, diante da essencialidade do gás de cozinha na vida do empregado e de sua família, pede-se seja reconhecida a não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre esses valores, em vista de sua não caracterização como remuneração.

Bônus por Desempenho

- a decisão recorrida consignou que os pagamentos realizados pela autuada a seus diretores estatutários a título de “Bônus por Desempenho” seriam habituais, uma vez que poderiam se repetir a cada encerramento de exercício;

- ocorre que os pagamentos realizados pela autuada se deram por liberalidade, em apenas uma única ocasião e por razões que em nada se relacionavam aos serviços prestados pelos referidos diretores, de modo que não poderiam estar sujeitos à incidência das Contribuições Previdenciárias patronais;

- dentre as isenções previstas no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, estão as importâncias recebidas em caráter eventual;

- assim, nos termos da legislação mencionada, o pagamento não habitual de determinadas verbas aos funcionários está desvinculado do conceito de remuneração e, por essa razão, não sofre a tributação sob discussão;

- por serem as Contribuições Previdenciárias destinadas ao financiamento da Seguridade Social (e.g. aposentadoria, auxílio-doença, salário maternidade, entre outros), não seria razoável se exigir o tributo sobre pagamentos que não sejam intrínsecos ao ganho habitual do trabalhador;

- não é, pois, qualquer valor pago ao colaborador que configura salário, mas tão somente aquele valor que constitua a compensação pelo trabalho prestado, isto é, o valor que represente retribuição habitual ao empregado;

- por isso é que o parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212, de 1991, elenca, conforme já mencionado, algumas verbas que, muito embora pagas ao colaborador, estão excluídas do conceito de salário e, portanto, da base de cálculo das Contribuições Sociais e para os Terceiros;

- é justamente nessa exceção que o “Bônus de Desempenho” se enquadra, na medida em que se revela desvinculado do conceito de salário, pois estão ausentes em tais verbas os principais pressupostos para sua configuração, quais sejam, a habitualidade e a contraprestação por serviço prestado;

- a verba foi paga em uma única ocasião, em 2010, em virtude do surpreendente faturamento da empresa naquele exercício;

- nesse sentido, os bônus foram distribuídos aos diretores estatutários da autuada única e exclusivamente em razão dos excepcionais resultados alcançados no período;

- a superação das estimativas contidas no Plano Anual de Negócios é ocorrência absolutamente excepcional e extraordinária, sendo completamente desprovida de previsibilidade;
- ora, sendo a própria estimativa uma previsão, tem-se como decorrência lógica a imprevisibilidade de sua superação;
- o pagamento do “Bônus por Desempenho”, portanto, não pode de modo algum ser considerado habitual, porque seu pagamento se deu em uma única ocasião e em razão de fatos extraordinários e imprevisíveis;
- apesar dos fatos narrados, a decisão recorrida desconsiderou integralmente a imprevisibilidade e unicidade do pagamento em análise, entendendo por bem descaracterizar a eventualidade observada no caso e incluir tais valores no conceito de remuneração;
- nota-se ainda que o pagamento dos “Bônus por Desempenho” não estava previsto em nenhum documento formal, seja contrato de trabalho, convenção ou acordo coletivos mas tiveram origem em Reunião do Conselho de Administração da autuada;
- não basta a ocorrência de lucros extraordinários para que sejam concedidos bônus a diretores, mas devem, ainda, concordar com essa concessão os conselheiros de administração da autuada;
- assim, além das remotas chances de ocorrência de resultados extraordinários, ainda se depende da deliberação dos conselheiros de administração para que sejam liberados pagamentos relacionados ao bônus;
- a autuada afirmou que o pagamento de bônus é prática reiterada no mercado, enquanto a decisão recorrida entendeu que ela se referia às suas próprias práticas;
- com base na premissa daí equivocadamente extraída, a decisão recorrida conclui que o pagamento do “Bônus de Desempenho” pela autuada, enquanto prática reiterada, seria habitual, implicando na incidência das Contribuições Previdenciárias;
- importa observar que o pagamento dos “Bônus por Desempenho” não guardou relação com a atividade desenvolvida pelos diretores beneficiados;
- apesar da confusão provocada pelo nome que lhe fora atribuído, o desempenho referido é o obtido pela empresa, em razão de seus lucros extraordinários;
- nesse sentido, os valores foram pagos sem qualquer conexão com o desempenho individual dos beneficiados e sem que isso fosse previsto em qualquer negociação entre as partes envolvidas;
- disso se denota que também não está presente o requisito de caráter contraprestacional necessário para qualificação dos valores pagos como remuneração.

Incentivo à Participação Societária

- o Plano de Incentivo à Participação Acionária posto em prática pelas empresas integrantes do chamado Sistema Petrobrás teve como diretriz a venda de ações de emissão da Petrobrás aos colaboradores dessas empresas;
- a venda de ações a tais colaboradores se deu no contexto de oferta pública de ações realizada pela Petrobrás, com esforços de venda no Brasil e no exterior;
- nesse contexto, as entidades integrantes do grupo econômico, dentre as quais se inclui a autuada, entenderam por bem incentivar seus funcionários a adquirir ações da principal

empresa do grupo, Petrobrás, permitindo um maior alinhamento entre os interesses desses colaboradores com os interesses dos acionistas;

- com efeito, os colaboradores foram alçados à condição de acionistas, de modo que seus interesses passaram a convergir para a formação dos lucros do grupo empresarial;

- além do ganho experimentado pelo grupo decorrente da capitalização de sua principal empresa, de modo a viabilizar a expansão de seus investimentos, os incentivos representaram um ganho também para as empresas que concederam os referidos créditos, ao permitir o mencionado alinhamento de interesses;

- é de se notar que operações como a realizada em 2010, em que se oferta publicamente um enorme volume de ações, são extremamente raras na existência de uma empresa, sobretudo de uma sociedade de economia mista, como é o caso da Petrobrás;

- esse tipo de operação é um evento que muito raramente se repete, até porque pode representar diluição dos acionistas pré-existentes;

- no caso específico da oferta pública aqui tratada, note-se que foi considerada, à época, o maior levantamento de capital da história mundial, conforme notícias da época, donde se extrai a improbabilidade de que um evento como esse se repita durante a vida de trabalho de um colaborador qualquer;

- nem se afirme, como fez o Relator *a quo*, que a alegada existência de política de vantagens aos colaboradores em contextos como este caracterizaria a habitualidade necessária para incidência das Contribuições Previdenciárias patronais;

- deve-se destacar que é impossível se constatar um padrão, que deveria servir de base à alegação de existência de uma política, a partir de um único evento;

- a eventualidade ainda se destaca pela absoluta imprevisibilidade do ganho auferido pelo trabalhador, que jamais teve qualquer perspectiva de obtê-lo antes de seu anúncio;

- difere-se este caso daqueles em que o empregado, ao ingressar na instituição, já tem conhecimento da existência de um plano de opção de compra de ações, pois os incentivos colocados em prática pela Recorrente foram completamente inesperados;

- não se pode afirmar, portanto, que se tratou de verba de natureza contraprestacional;

- o plano aqui tratado jamais teve qualquer ligação com o vínculo de trabalho, abstraindo-se de metas, desempenho individual ou coletivo de trabalhadores ou mesmo da lucratividade da empresa, além de que nenhum parâmetro, global ou individual, vinculado à relação de trabalho, foi utilizado para concessão do benefício;

- ademais, observe-se que, como visto no tópico relativo ao “Vale-Gás”, tanto o Agente Fiscal quanto a decisão recorrida reconheceram a necessidade de que o benefício seja gratuito (ou, como alegado, irrisório), para que seja considerado de natureza remuneratória;

- em vista disso, fica-se diante de evidente contradição, uma vez que, neste tópico, se está indiscutivelmente diante de hipótese de pagamento pelo empregado para obtenção do benefício;

- veja-se que o percentual do desconto concedido na aquisição das ações (15%) é inferior ao percentual pago pelos empregados em relação ao preço do botijão de gás (aproximadamente 20%);

- ou seja, se se considera o desconto irrisório, a conclusão deve ser no sentido de que os trabalhadores custearam, na prática, integralmente o benefício recebido; caso se entenda de maneira contrária, reconhece-se que o valor pago pelos empregados no contexto do “Vale-Gás” era significativo, afastando-lhe qualquer natureza remuneratória;

- destaque-se que os trabalhadores da autuada realizaram investimento de elevado risco, inclusive porque realizaram a integralização das ações subscritas em dinheiro, com capital próprio;

- nesse sentido, o capital aplicado pelos trabalhadores ficou “congelado”, até que se completassem 365 dias da subscrição, período em que os trabalhadores ficaram sujeitos aos elevados riscos e volatilidade do mercado acionário;

- desse modo, mesmo tendo adquirido as ações com desconto de 15%, os trabalhadores poderiam efetivamente perder dinheiro com a aplicação financeira realizada;

- em alguma medida, foi o que aconteceu, tomando-se por base alguns momentos específicos, como mostra a notícia abaixo:

Companhia fechou o mês valendo R\$ 246,68 bilhões, menos do que valia antes da injeção de R\$ 120 bilhões

A queda da Petrobras, que deixou de reinar absoluta como a maior por valor de mercado na bolsa - a empresa foi superada pela Ambev em quatro dos últimos cinco pregões -, reflete as críticas que vem recebendo nos últimos meses. A empresa fechou o mês passado valendo R\$ 246,68 bilhões, 15,4% de queda neste ano. “Praticamente todo o aumento de capital de R\$ 120 bilhões em 2010 desapareceu”, disse Mario Garnero, presidente do grupo Brasilinvest.

- patente que algo que coloca em risco o patrimônio do suposto beneficiário não pode ser considerado remuneração, ainda que também existam chances de ganhos vultuosos em virtude dessa flutuação.

Ao final, pede que o o conhecimento e provimento de seu Recurso Especial.

O processo foi encaminhado à PGFN em 10/02/2021 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 55.486) e, em 24/02/2021, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 55.487 a 55.496 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 55.497), contendo as seguintes alegações:

Vale-Gás

- devem ser considerados os argumentos utilizados no acórdão da DRJ, para a manutenção do lançamento quanto à rubrica “Vale-Gás”.

Bônus de Desempenho

- é equivocado o entendimento da autuada, de que não incidem Contribuições Previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de “Bônus de Desempenho”, uma vez que dependeriam do atingimento de metas, sendo de caráter eventual;

- tal entendimento parte de equivocada compreensão do conceito de salário-de-contribuição, posto que pagamento de prêmios por atender a metas e atingir resultados possui nítido caráter de contraprestação pelo trabalho prestado, o que evidencia o cumprimento de uma das exigências legais para que se qualifique o pagamento como remuneração, qual seja, o pagamento é realizado em razão do trabalho;

- na análise da questão deve-se ter em conta que a eventualidade relaciona-se à incerteza do pagamento (fator alheio à vontade do empregado), enquanto que a habitualidade diz respeito à periodicidade do pagamento (frequência, reiteração da conduta, repetição uniforme);
- este esclarecimento é de fundamental importância para delimitar os efeitos jurídicos da ausência de habitualidade, uma vez que da carência de habitualidade não decorre inexoravelmente a eventualidade que afasta o caráter remuneratório do rendimento;
- nesse sentido, necessário perquirir expressamente acerca da eventualidade, se os pagamentos estão sujeitos a eventos futuros e incertos ou se são certos e previsíveis;
- tal questão é tratada com propriedade no Acórdão n.º 9202-003.044;
- uma vez que a condição para o pagamento dos “Bônus de Desempenho” é (i) previamente conhecida e (ii) está diretamente relacionada com o trabalho realizado pelos empregados, fica evidenciado o caráter não eventual de referidos prêmios, e, por consequente, sua natureza remuneratória, o que impõem sua inclusão no salário-de-contribuição para cálculo das Contribuições Previdenciárias.

Incentivo à Participação Acionária

- esta parcela refere-se à concessão de um crédito de 15% do investimento dos trabalhadores do Sistema Petrobrás na aquisição de ações da Petrobrás na Oferta de Varejo, como previsto no Programa de Incentivo publicado no DOU de 17 de setembro de 2010;
- o parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212, de 1991, bem como o parágrafo 9º, do artigo 214, do RPS e no artigo 58, da IN RFB n.º 971, de 2009, elencam as verbas que não compõem o salário-de-contribuição e neste elenco fechado não se enquadra o “Incentivo à Participação Acionária”;
- registre-se que o disposto no artigo 28, parágrafo 9º, alínea “e”, n.º 7, da Lei n.º 8.212, de 1991, redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998, referido pela autuada, menciona, especificamente, as importâncias “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”;
- a exclusão, da base de cálculo, das exações previdenciárias refere-se, portanto, especificamente aos salários, forma de remuneração própria dos segurados empregados, que não se confunde com aquela concernente aos segurados contribuintes individuais (honorários);
- no tocante à alegada eventualidade dos pagamentos do Bônus por Desempenho e ao Incentivo à Participação Acionária, verifica-se que tal circunstância mostra-se compatível com a natureza do vínculo previdenciário estabelecido entre as empresas e os segurados contribuintes individuais, que tem na eventualidade da prestação do trabalho uma de suas características principais.

Ao final, a Fazenda pede que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata dos seguintes lançamentos:

- **Debcad 51.015.462-0**, Auto de Infração de Obrigação Principal, para exigência das Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa, inclusive aquela destinada ao financiamentos dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT); e

- **Debcad 51.015.463-8**, Auto de Infração de Obrigação Principal, para exigência das Contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros).

De acordo com o Relatório Fiscal de e-fls. 54.685 a 54.711, os fatos geradores dizem respeito a remunerações pagas, nas competências de 01 a 12/2010, a empregados a título de “Vale Gás” e a contribuintes individuais (diretores não empregados), a título de “DR – Diretores Requisitados”; “BD – Bônus por Desempenho” e “IP – Incentivo a Participação Acionária”.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 11/01/2020 (e-fls. 55.377 a 55.395), admitindo-se a rediscussão das seguintes matérias:

- **incidência de Contribuições Sociais sobre o "Vale-Gás";**
- **caráter eventual do “Bônus por Desempenho” e**
- **caráter eventual do “Incentivo à Participação Societária”.**

Quanto à primeira matéria, verifica-se que o Colegiado recorrido decidiu pela tributação da verba “Vale-Gás”, sob o fundamento de que seria benefício disponibilizado pelo trabalho, com habitualidade e a título gratuito, já que a contrapartida do empregado era irrisória. Confirma-se o voto condutor do acórdão recorrido:

Inclusão dos valores de "vale-gás" na base de cálculo das contribuições previdenciárias

O salário utilidade é o benefício ou a utilidade que o empregado recebe ou usufrui deste **pelo** trabalho e não **para** o trabalho.

Na espécie, verifica-se que trata-se de um subsídio, estabelecido através de Convenção Coletiva de Trabalho entre a Federação Nacional dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivativos de Petróleo e o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo CCT 2009/2010 Cláusula Vigésima Sexta e CCT 2010/2011 Cláusula Vigésima Quinta (e-fls. 54433/54435), consubstanciado em fornecimento de uma carga de gás em botijão de 13 Quilos (P-13) pela Recorrente, mensalmente, a todos os seus empregados que não tiverem faltas injustificadas e que não residam em área abastecida por gás canalizado. O empregado que faz jus a este benefício, pode retirar sua carga de gás, tão-somente no transcorrer do mês autorizado, em um dos estabelecimentos operacionais da sua empregadora, incluindo parques, filiais, depósitos e postos de revenda próprios, ou em caminhões de entrega domiciliar da Recorrente, sendo vedado acumular com as cargas devidas nos meses subsequentes, mediante o pagamento de R\$ 3,00 (três reais), descontado na folha de pagamento.

Na forma como pactuado, o Vale-Gás tem como fundamento a relação de emprego, caracteriza-se pela habitualidade, comutatividade (é pelo trabalho), gratuidade (contrapartida por preço irrisório), e não se enquadra nas exceções elencadas no art. 28, § 9º., da Lei n. 8.212/1991, nem nas proibições estabelecidas no art. 458, *in fine*, da CLT.

É cediço que não há um rol taxativo de rubricas integrantes do salário-de-contribuição, vez que quaisquer valores revestidos de natureza remuneratória, via de regra, compõem o salário-de-contribuição, havendo, a legislação, todavia, enumerado algumas verbas de forma expressa.

Nessa perspectiva, constata-se, de plano, que o benefício Vale-Gás, por seu fundamento e suas características, amolda-se ao tipo legal consignado no art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991, *verbis*:

(...)

Nesse sentido, é oportuno colacionar entendimento do STJ abrigado no AgRg no REsp n. 1.479.931/RJ, julgado em 28/04/2015:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VERBAS PAGA AO EMPREGADO. VALE-GÁS. BENEFÍCIO DE NATUREZA SALARIAL. HABITUALIDADE E GRATUIDADE. ART. 28, § 9º, DA LEI N. 8.212/91. AUSÊNCIA DE PREVISÃO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. COMPOSIÇÃO.

1. Cinge-se a controvérsia trazida a esta Corte à possibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre o benefício denominado "valegás", pago mensalmente pela empresa a seus funcionários.

2. O Tribunal de origem considerou que a verba em apreço possui natureza salarial e, portanto, integra a base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária, pois não se encontra entre as hipóteses de isenção previstas no art. 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91.

3. É assente nesta Corte que incide contribuição previdenciária sobre o "total da remuneração" paga ou creditada aos trabalhadores, a qualquer título, exceto as verbas listadas no art. 28, § 9º, da Lei n. 8.212/1991.

4. Na espécie, cuida-se de pagamento feito com habitualidade pela empresa a título de vale-gás, hipótese que não está arrolada entre as exceções legais, além de estar prevista em Convenção Coletiva de Trabalho do Sindicato respectivo, de modo a atrair a incidência da contribuição previdenciária.(grifei)

Agravo regimental improvido.

Isto posto, o salário utilidade consubstanciado no Vale-Gás deve integrar a base de Cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária.

Conforme se observa dos trechos transcritos, o benefício em questão tinha previsão em Convenção Coletiva de Trabalho e se destinava a empregado sem falta injustificada e que residisse em área não abastecida por gás canalizado.

Para comprovar a divergência, foi indicado como paradigma o Acórdão nº 2201-03.614, do qual se transcreveu trecho do voto condutor:

DAS CESTAS NATALINAS, DOS KITS ESCOLARES E DOS MINI CASES

Segundo o Fisco, com a concordância da decisão de piso, a Recorrente ao realizar a entrega de utilidades aos seus empregados atrai a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores de tais utilidades. Reproduzo parte de decisão de 1ª instância sobre o tema:

"distribuição de cestas natalinas, kits escolares e mini cases, representam um ganho habitual sob a forma de utilidade, pois é vantagem atribuída ao prestador de serviços (empregado), sem a qual, para alcançá-los, teria que arcar com o respectivo ônus e habitual porque existe a reiteração ou continuidade de uma prestação in natura (periódica e uniforme), considerando-se tacitamente convencionadas. A liberalidade, quer o empregador queira ou não, desaparece com a repetição. Assim, a distribuição de cestas natalinas, kits escolares e mini cases aos empregados subsumiu-se à hipótese de incidência, caracterizando-se como salário-de-contribuição (documento assinado digitalmente)

Não se pode concordar. Tais utilidades não ostentam caráter salarial, posto que não se destinam a retribuir o trabalho prestado pelos empregados.

A Carta Magna, ao definir os contornos para atribuir competência à União para instituir as contribuições incidentes sobre a o trabalho da pessoa humana destinadas ao custeio do Sistema de Seguridade Social, explicitou no inciso I do artigo 195:

(...)

A leitura atenta das disposições constitucionais e das constantes da Lei de Custeio da Previdência não permitem outra conclusão que não a que assevera que incidência tributária previdenciária se dá sobre valores pagos à título de remuneração.

Como mencionado acima, o conceito de remuneração engloba não só as parcelas pagas como sinalagma direta da relação de trabalho, ou seja, não só a contraprestação pelo trabalho, pelos serviços prestados. Também o tempo à disposição do empregador, os casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, e as disposições contratuais, sejam elas individuais ou coletivas, além por óbvio das disposições legais, integram o conceito de remuneração.

Mesmo diante da amplidão conceitual da remuneração, restam ainda verbas corriqueiramente pagas pelo empregador ao empregado que não são abarcadas por esse amplo conceito. Remuneração não é um buraco negro na amplidão cósmica.

Não se observa natureza remuneratória nos instrumentos de trabalho, ou bens que mesmo utilizados pelo trabalhador fora dos horários de prestação de serviços ao empregador como um veículo de um vendedor externo posto que destinados ao próprio trabalho avençado.

Também não ostenta natureza salarial as indenizações. Por óbvio que não.

O conceito mais puro de indenização, que diz essa se destinar a repor a situação ao *status quo ante*, à condição existente anteriormente, quando devidamente compreendido, por si só demonstra a impossibilidade pertinência da verba indenizatória ao conceito de remuneração.

Indeniza-se dano. Seja esse ocorrido na esfera patrimonial ou de direito do ofendido.

Bens ofertados igualmente a todos os trabalhadores sem caráter contraprestacional, os chamados benefícios como por exemplo os seguros de vida, as assistências médicas, os auxílios farmácia não integram o conceito de remuneração.

A habitualidade do pagamento de tal verba não tem o condão de alterar sua natureza jurídica. Os benefícios não integram o salário de contribuição simplesmente por não ostentarem natureza salarial, remuneratória.

Uma análise direta, porém eficaz, permite a distinção entre uma utilidade (benefício) e um salário-utilidade (remuneração). Assentemos.

As utilidades são distribuídas igualmente para todos os empregados e, até porque não, dirigentes da empresa. São benefícios, recursos, bens, distribuídos para todos os empregados da mesma maneira, na mesma quantidade, com o mesmo objetivo: motivar e fidelizar o empregado com os objetivos empresariais.

É um método eficiente de promoção dos recursos humanos da empresa.

Os benefícios não distinguem o trabalho do empregado, isto é, não é entregue de maneira a diferenciar os trabalhadores. Tal distinção se dá como cediço pelo salário, posto que este sim, pago em função da mais valia que a prestação de serviços do empregado rende para a empresa, faz distinção entre os diversos trabalhadores, alocados em cargos ou funções que ensejam remuneração distinta.

Tal fato não ocorre nos benefícios.

É justamente tal distinção teórica que justifica que o parágrafo 9º do artigo 28 da Lei de Custeio, explicita, na maioria de seus incisos e alíneas, que as utilidades e

verbas ali constantes sejam ofertadas indistintamente a todos os trabalhadores para que não integrem o salário de contribuição.

Por fim, mister asseverar: benefícios, embora habituais, não são ganhos do trabalhador, são ofertas do empregador!

Somente um neófito em tributação para admitir incidência de contribuição previdenciária sobre um valor ofertado, graciosamente, pelo empregador, indistintamente a todos trabalhadores.

Um kit escolar, uma cesta natalina, um kit de produtos da empresa empregadora...salário não são!

Diante do exposto, em face da inaplicabilidade do artigo 22, I da Lei de Custeio, dou provimento ao recurso nessa parte. (grifei)

Nota-se que no paradigma, a conclusão pela não incidência de Contribuições sobre as parcelas “cestas natalinas, kits escolares e mini-cases” foi adotada por serem tais itens distribuídos indistintamente a todos os empregados.

Já no caso do acórdão recorrido, entretanto, a verba não tinha a mesma característica, já que era atrelada a critérios fixados em Convenção Coletiva de Trabalho, quais sejam, inexistência de faltas injustificadas e residência em local não atendido por serviço de gás canalizado.

Com efeito, a leitura dos trechos colacionados permite verificar que o paradigma não trata de situação semelhante à do acórdão recorrido.

Destarte, não restou demonstrada a alegada divergência, tendo em vista a ausência de similitude fática entre as situações em confronto, razão pela qual não conheço do Recurso Especial, relativamente à matéria **incidência de Contribuições Sociais sobre o "Vale-Gás"**.

Quanto às demais matérias, verifica-se que foram cumpridos todos os pressupostos, portanto delas conheço e passo a apreciar o mérito.

Relativamente à matéria “**caráter eventual do “Bônus por Desempenho”**”, cabe inicialmente pontuar que se refere a pagamentos efetuados a diretores estatutários, enquadrados na categoria previdenciária de contribuintes individuais, cujos pagamentos foram assim descritos no Relatório Fiscal de e-fls. 54.685 a 54.711:

DOS PAGAMENTO AOS DIRETORES NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

10. Foi detectado, ainda, o não oferecimento à tributação de verbas remuneratórias concedidas pela fiscalizada a seus diretores estatutários não empregados, integrantes do Conselho de Administração, considerados, portanto, contribuinte individual, nos termos da alínea “f”, do inciso V, do art. 12, da Lei 8.212/91.

10.1. As verbas que não foram inclusas na base de cálculo das contribuições previdenciárias referem-se, inicialmente, ao **Bônus por Desempenho (Honorário)**, constantes na folha de pagamento dos administradores, sob as rubricas **52012** e **534204**, como segue:

(...)

10.3. Questionada sobre a natureza jurídica das citadas verbas e sobre a não inclusão delas na base-de-cálculo das contribuições previdenciárias, através do Termos de Intimação Fiscal lavrados em 03/12/2014 e 18/11/2014, a Fiscalizada em 12/12/2014, argumentou que o **Bônus por Desempenho (rubricas 052012 e 534204)** trata-se de uma premiação concedida pela empresa que faz parte de um programa de incentivo de curto prazo, baseado em resultados atrelados a indicadores físicos e financeiros, tornando-se importante fator de retribuição pelo resultado e desempenho e importante

aliado na retenção de gestores e profissionais, além de enfatizar a rentabilidade do negócio e responsabilidade socioambiental.

O Colegiado recorrido entendeu que a verba “Bônus por Desempenho” representa ganho dos administradores atrelados ao desempenho da empresa, além de que, o fato de ser paga anualmente não desnatura o seu caráter habitual, uma vez que se repete a cada exercício, durante o mandato dos diretores. Assim, foi mantido o entendimento da decisão da DRJ quanto à incidência de Contribuições Previdenciárias sobre tal parcela. Confira-se:

No tocante ao **Bônus por Desempenho** pago aos diretores estatutários não empregados, verifica-se, de plano, que decorre da relação de trabalho estabelecida entre aqueles, e apenas aqueles, e a Recorrente, e tem como base de cálculo os resultados atrelados a indicadores físicos e financeiros (metas) estabelecidos em Plano Anual de Negócios (PAN). É dizer, não se trata de participação nos lucros e resultados (PLR) prevista no art. 7º., XI, da CF/88 c/c art. 28, § 9º., alínea "j", da Lei n. 8.212/1991, vez que é restrito àqueles diretores, não envolvendo negociação com sindicatos, **sua periodicidade de pagamento é livremente estabelecida pela empresa**, e tem natureza de gratificação pela boa gestão e os resultados trazidos para a empresa.

De se observar que no Bônus de Desempenho o que se integra à remuneração é a sua própria política, vez que os diretores estatutários não empregados sempre terão a possibilidade de ser recompensados financeiramente, desde que alcançados os resultados e o desempenho de lucratividade da empresa.

No caso concreto, os referidos ganhos somente são apurados ao fim de cada exercício contábil/fiscal, vez que são atrelados à lucratividade obtida pela empresa no referido período (no caso concreto, 2010) consignadas nas respectivas demonstrações financeiras. É dizer, a Recorrente estabeleceu que a periodicidade para o pagamento do Bônus de Desempenho é **anual** ao longo do mandato dos diretores estatutários não empregados. Decorre então que, por óbvio, o pagamento se dar em parcela única em cada exercício contábil/fiscal, o que não desnatura o seu caráter habitual, vez que se repete a cada exercício durante o mandato daqueles diretores (3 anos, permitida uma recondução, podendo totalizar, portanto, um período de 6 anos e-fl. 75).

Nessa perspectiva, o requisito "**habitualidade**" não se refere ao número de vezes ou parcelas que o diretor estatutário não empregado recebe a verba dentro do mesmo exercício contábil/fiscal, e sim à continuidade da política do sistema de recompensa, a se repetir a cada exercício ao longo do seu mandato, que pode chegar a um período de 6 (seis) anos, incluindo as reconduções. Nesse aspecto, é bastante elucidativo o esclarecimento da Recorrente:

(...) (destaques no original)

Para a Contribuinte, a inexistência de habitualidade no pagamento e sua imprevisibilidade seriam indicativos de que não tratar-se-ia de remuneração por serviços prestados, devendo ser afastada a tributação sobre a parcela.

A Contribuição Previdenciária da empresa, incidente sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais, está prevista no inciso III, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, nos seguintes termos:

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Com efeito, conforme a norma transcrita, regra geral, todos os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais estão sujeitos à incidência de Contribuições.

No art. 28 da mesma lei, é definida a base de cálculo (salário de contribuição) do tributo em destaque:

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

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Considerando-se que a relação entre a empresa e o contribuinte individual tem natureza de prestação de serviço, sem vínculo de emprego, os valores repassados a estes trabalhadores, independentemente de serem ou não habituais, constituem-se em salário de contribuição.

Observe-se que, nos termos do § 11, do art. 201, da Constituição Federal, a exigência de que os ganhos sejam habituais para incidência previdenciária refere-se apenas aos segurados empregados, conforme se vê:

§ 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)

Assim, no que tange ao “Bônus por Desempenho”, é inquestionável o seu caráter contraprestativo, já que representa um reconhecimento da empresa pela esforço do diretor para consecução dos seus objetivos.

Não há, portanto, como afastar a natureza remuneratória de tal parcela, uma vez que inexoravelmente atrelada à obtenção de um resultado no âmbito de uma relação de prestação de serviço, ou seja, tem como fundamento maior o alcance ou superação de uma meta.

Por outro lado, é inegável o prévio conhecimento, por parte dos membros da diretoria de uma empresa, acerca da possibilidade de concessão de prêmios decorrentes dos resultados por ela obtidos, de modo que não procede a alegação de que se tratava de pagamentos eventuais, uma vez que a eventualidade é característica vinculada a situações não previstas, decorrentes de acontecimentos inesperados. Não se pode, em absoluto, conferir tal natureza a bônus recebidos por diretores não empregados em razão de atingimento de objetivos da empresa.

De se concluir, assim, que o pagamento do “Bônus por Desempenho” enseja a incidência de Contribuição Previdenciária, de sorte que ao Recurso Especial deve ser negado provimento quanto a esta matéria.

Finalmente, acerca da incidência de Contribuições sobre a parcela denominada “**Incentivo à Participação Societária**”, o Fisco assim justificou a incidência de Contribuições Previdenciárias:

10.2.1. O **Incentivo à Participação Acionária (Dir)**, refere-se a um crédito 15% do investimento direto de trabalhadores o Sistema Petrobrás na aquisição de ações (Oferta de Varejo da Petrobrás), como previsto pelo Programa de Incentivo publicado nas páginas 82 e 83 da Seção 1 do DOU nº 179 de 17/09/2010.

(...)

10.3.1. Já, a rubrica **50408 - Incentivo à Participação Acionária** da Diretoria, esclareceu que é um estímulo da empresa a seus empregados para a aquisição de ações da empregadora negociadas na bolsa de valores, que não se enquadrava na hipótese de

incidência tributária prevista na lei 8.212/91, uma vez que a disponibilidade econômica não decorre do trabalho realizado ou tempo de disposição do empregador. Sendo eventual, não compoem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

11. Ao apreciar a resposta da Fiscalizada em relação aos pagamentos das citadas verbas, não encontramos elementos que pudessem afastar a incidência tributária no âmbito das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

(...)

11.7. É princípio de hermenêutica jurídica que as exceções interpretam-se de forma restrita, sem ampliações. Ora, a regra geral, no presente caso, é a de que todos os valores pagos integram o salário de contribuição. No caso a Fiscalizada sugere a não incidência dos valores pagos aos contribuintes individuais utilizando-se da norma isentiva prevista no item "7", § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, porém é de se esclarecer que tal parágrafo não tem aplicabilidade aos contribuintes individuais, mas somente aos segurados empregados e avulsos.

11.8. Ressalta-se que a remuneração paga ou creditada a qualquer título aos contribuintes individuais é considerada como salário de contribuição, independentemente da habitualidade e da expectativa dos pagamentos, pois tais requisitos não são necessários para caracterização da incidência tributária das remunerações a estes segurados. Salienta-se que a habitualidade é um dos requisitos para a caracterização do prestador serviço como segurado empregado, o que não ocorre com os contribuintes individuais.

11.9. Além disso, o **Bônus por Desempenho**, conforme afirma a própria Fiscalizada, trata-se de premiação pelo desempenho da empresa, e como tal reveste-se de natureza remuneratória, devendo integrar o salário de contribuição. Na mesma toada, segue o **Incentivo à Participação Acionária**, que diferentemente do alegado da empresa, advém da relação de trabalho, pois tal benefício é concedido apenas aos trabalhadores do sistema Petrobrás. Assim, a afirmação da empresa seria válida se o incentivo à participação acionária fosse estendida a todo o mercado. A condição portanto é ser funcionário. Neste termo, o valor reembolsado de 15% sobre o preço pago pelas ações é um bônus, que não tem isenção tributária.

(...)

O acórdão recorrido vazou o entendimento de que a parcela "Incentivo à Participação Acionária" representa um ganho financeiro que favorece unicamente os diretores do chamado Sistema Petrobrás, devendo ser considerada remuneração indireta a atrair a incidência das Contribuições Previdenciárias.

A Contribuinte, por sua vez, defende que a parcela foi paga eventualmente e não se vincularia à prestação de serviços, já que não haveria qualquer meta para obtenção do incentivo, além de que o trabalhador teria pago pela aquisição das ações decorrentes da oferta pública.

De plano, cabe ressaltar que o crédito de 15% do valor das ações adquiridas apenas aos diretores estatutários afasta o caráter puramente mercantil da operação de compra de ações, uma vez que tal vantagem era oferecida apenas aos trabalhadores vinculados ao Sistema Petrobrás.

Por outro lado, verifica-se que o fato gerador das Contribuições Previdenciárias ocorreu no momento em que foi creditado aos segurados o valor correspondente a 15% das ações adquiridas, independentemente do fato de as ações permanecerem ou não na titularidade dos diretores.

Com efeito, tendo havido um ganho financeiro para os adquirentes das ações, representado por um crédito fornecido pela empresa em seu processo de oferta pública de ações,

inexiste eventualidade em tal pagamento, já que mesmo a operação tendo ocorrido apenas uma única vez, esta não decorreu de evento incerto, mas sim de política remuneratória do Sistema Petrobrás, que resolveu premiar seu corpo funcional, mediante o incentivo para investimento em ações da própria Companhia.

A discussão acerca da existência ou não de habitualidade não é relevante para o caso da verba em questão, uma vez que tal requisito para a incidência tributária somente se verifica em relação aos segurados empregados, nos termos do § 11, do art. 201, da Constituição Federal.

Por fim, cabe ressaltar que a parcela “Incentivo à Participação Societária”, por representar benefício não eventual destinado apenas aos diretores não empregados da Contribuinte, deve sujeitar-se à incidência de Contribuições Previdenciárias, tendo em vista que a concessão de créditos para compra de ações não se enquadra nas regras de isenção, previstas no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991. Destarte, é de se negar provimento ao Recurso Especial também quanto a esta última matéria.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, apenas quanto às matérias **“caráter eventual do “Bônus por Desempenho” e “caráter eventual do “Incentivo à Participação Societária”** e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo