



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720209/2017-60
ACÓRDÃO	2102-003.796 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KLABIN S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

GRATIFICAÇÃO ESPECIAL POR OCASIÃO DO DESLIGAMENTO DE EMPREGADOS. INDENIZAÇÃO APOSENTADORIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A parcela paga ao trabalhador a título de gratificação especial por ocasião da despedida, com amparo em convenção coletiva de trabalho, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, haja vista a sua natureza retributiva decorrente do trabalho realizado pelo segurado empregado durante a vigência do vínculo laboral, como um reconhecimento da empresa ao empregado que nela permaneceu por determinado tempo.

POLÍTICA DE REMUNERATÓRIA VARIÁVEL. INCENTIVO PARA INVESTIMENTO EM AÇÕES DA COMPANHIA. CARÁTER ESTRITAMENTE MERCANTIL. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERTÓRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A aquisição de ações por parte de diretores e funcionários estratégicos com recursos próprios, quando direcionada pela companhia de forma a mitigar a voluntariedade e o risco do negócio, afasta o caráter estritamente mercantil e evidencia a natureza remuneratória do pagamento por meio de ações, atrelada ao contrato de trabalho. O valor da diferença entre o preço de compra das ações e o preço de mercado na data de negociação configura remuneração indireta do trabalhador, com incidência de contribuições previdenciárias.

POLÍTICA DE REMUNERATÓRIA VARIÁVEL. INCENTIVO PARA INVESTIMENTO EM AÇÕES DA COMPANHIA. USUFRUTO DE AÇÕES. PAGAMENTO EM FORMA DE DIVIDENDOS. CARÁTER ESTRITAMENTE MERCANTIL. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERTÓRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias o valor referente ao recebimento de dividendos sobre as ações concedidas em regime de usufruto pela companhia, na mesma quantidade de ações adquiridas pelos diretores e altos funcionários, quando ausentes onerosidade, voluntariedade e o risco, elementos inerentes ao caráter mercantil.

EXPOSIÇÃO A AGENTES NOCIVOS. RUÍDO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. INEFICÁCIA.

No Recurso Extraordinário com Agravo nº 664.335/SC, com repercussão geral reconhecida, o Plenário do Supremo Tribunal Federal assentou que o uso de equipamento de proteção individual não afasta a contagem de tempo de serviço especial para aposentadoria, na hipótese de exposição do trabalhador ao agente nocivo ruído acima dos limites legais de tolerância.

EXPOSIÇÃO A AGENTES NOCIVOS. RUÍDO. ADICIONAL DESTINADO AO FINANCIAMENTO DA APOSENTADORIA ESPECIAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

No caso da exposição do trabalhador ao agente nocivo ruído acima dos limites legais de tolerância, ainda que haja adoção de medidas de proteção coletiva ou individual para neutralizar ou reduzir seus efeitos no ambiente de trabalho, não resta descaracterizado o tempo de serviço especial para aposentadoria e, conseqüentemente, é devida a contribuição adicional para custeio da aposentadoria especial.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. ALEGAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação considerar-se-á não impugnada, operando-se a preclusão do direito de discuti-la no processo administrativo fiscal, em qualquer fase processual.

AÇÃO JUDICIAL. APOSENTADORIA ESPECIAL. EXPOSIÇÃO A AGENTES NOCIVOS. RUÍDO. PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. POSSIBILIDADE.

Inexiste óbice à utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal, tampouco é necessária a identidade entre as partes no processo de origem e aquele a que se destina a prova emprestada. Não há que se falar em prova inválida quando o compartilhamento é determinado pelo Poder Judiciário, facultado ao sujeito passivo manifestar-se sobre os elementos

trazidos aos autos pela autoridade lançadora, em observância às garantias do contraditório e ampla defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) pelo voto de qualidade, negar provimento para excluir o lançamento a título de remuneração decorrente da compra de ações por parte de diretores e funcionários estratégicos. Vencidos os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Yendis Rodrigues Costa e Vanessa Kaeda Bulara de Andrade; (ii) por maioria de votos, negar provimento para excluir os lançamentos a título de gratificação especial paga por ocasião do desligamento da empresa e de adicional para financiamento da aposentadoria especial. Vencida a conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade; e (iii) por unanimidade de votos, negar provimento às demais matérias do recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-90.294, de 19/02/2019, prolatado pela 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Ribeirão Preto (SP), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 2.586/2.647):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPUGNAÇÃO. LIMITAÇÃO HORIZONTAL DE COGNIÇÃO DO JULGADOR. LIMITE ESTABELECIDO PELA DIMENSÃO DA IMPUGNAÇÃO.

Em sede de cognição horizontal, a lide administrativa é limitada pela dimensão e extensão da impugnação administrativa apresentada. Salvo quanto a matérias passíveis de conhecimento de ofício, o limite de cognição do julgador decorre da limitação estabelecida na impugnação, de forma a não se considerar como matéria impugnada aquela que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO FEITO A PARTIR DA CERTEZA DA SUA PERCEPÇÃO PELO EMPREGADO. HABITUALIDADE DO PAGAMENTO RECONHECIDA.

É habitual o pagamento de determinada rubrica uma ou duas vezes ao ano, desde que haja a certeza, por parte do segurado empregado, quanto à sua percepção. Hipótese na qual a certeza do recebimento da rubrica implica reconhecimento de que a mesma lhe é devida, integrando, portanto, o salário de contribuição.

TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO RETRIBUTIVO.

A retributividade de um pagamento deve ser vista não a partir da incorreta aceção da natureza indenizatória, tampouco de uma visão restrita à contraprestação do fato direto, mas sim em um contexto maior da relação de trabalho. A visão abrangente da retribuição situa o pagamento não como uma prestação que deva decorrer diretamente de uma atividade específica realizada, mas sim como uma providência que tem em sua gênese a prestação do trabalho como um todo, isto é, a própria relação do trabalho do empregado.

PREVIDENCIÁRIO. INDENIZAÇÃO DE DESLIGAMENTO DO EMPREGADO. HABITUALIDADE E RETRIBUTIVIDADE. INCIDÊNCIA.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de gratificação por desligamento do empregado, não havendo que se falar, conforme as circunstâncias do desligamento, em natureza indenizatória, mas sim em parcela substitutiva e compensativa à não abrangência de planos de previdência privada à totalidade dos segurados. Hipótese na qual a habitualidade é demonstrada pelo juízo de certeza que se forma no empregado quanto ao seu recebimento, não havendo discricionariedade ou incerteza por parte da empresa.

PREVIDENCIÁRIO. OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. "STOCK OPTIONS". NÃO CONFIGURAÇÃO. AUSÊNCIA DOS ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DE CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Incidem contribuições previdenciárias sobre a diferença entre os valores de aquisição de ações e o seu valor de mercado, não configurando, portanto, opção de compra de ações, sob a forma de "stock options", uma vez demonstrado que estão ausentes os seus elementos fundamentais de caracterização. Hipótese na qual a compra de ações não dispõe de prazo para que os colaboradores exerçam

sua opção, os critérios de definição dos valores das ações retiram por completo o risco do negócio, inerente à especulação de mercado, e, ainda, propiciando a possibilidade de imediata venda da ação, garante remuneração certa e segura ao beneficiário.

USUFRUTO DE AÇÕES. DIVIDENDOS DE AÇÕES NÃO ADQUIRIDAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pelo contribuinte a seus segurados a título de dividendos de ações mantidas em tesouraria, porque estes dividendos não configuram fruto civil decorrente do capital empregado, na medida em que não há o mínimo desembolso por parte dos segurados agraciados, não há sequer a compra das ações em relação às quais se paga o dividendo, e o único critério de deferimento da consolidação da propriedade das ações em nome dos beneficiários é a natural vinculação deles à Companhia. Mostram-se, destarte, os dividendos neste contexto pagos como nítida parcela remuneratória disfarçada sob a forma de um fruto civil.

AÇÃO JUDICIAL. APOSENTADORIA ESPECIAL. EFEITOS DA SENTENÇA. LIMITAÇÃO SUBJETIVA DA COISA JULGADA. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

A conclusão exarada por órgão do Poder Judiciário em sentença de mérito que resolve a lide relativa ao reconhecimento do direito de aposentadoria especial, em face da exposição a agente nocivo ruído pelo segurado autor, ex-empregado do contribuinte, implica na produção de efeitos materiais em relação a este último, ainda que não tenha participado da relação processual. Hipótese na qual se acolhe o entendimento segundo o qual há distinção entre os efeitos da coisa julgada material, apenas produzido entre as partes da relação processual, e os efeitos civis da sentença que, dada a inter-ligação de plúrimas relações jurídicas, pode atingir terceiros que não figuraram como partes no processo judicial.

PREVIDENCIÁRIO. APOSENTADORIA ESPECIAL. ADICIONAL DE CUSTEIO. EXPOSIÇÃO AO AGENTE NOCIVO RUÍDO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. MITIGAÇÃO/ELIMINAÇÃO DA EXPOSIÇÃO A NÍVEIS DE TOLERÂNCIA ACEITÁVEIS. INOVAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRINCÍPIO DA MÁXIMA PROTEÇÃO AO TRABALHADOR.

A cobrança do adicional de custeio à aposentadoria especial, nos termos do artigo 57 da Lei nº 8.213/91, tem cabimento em relação à remuneração paga, devida ou creditada ao segurado que tenha trabalhado em efetiva exposição ao agente nocivo ruído, de forma habitual.

O conceito de “efetiva exposição” ao agente ruído não se curva mais à demonstração da existência, e mesmo da eficácia neutralizante ou mitigadora da redução, de medidas administrativas de controle e medidas de controle coletivo da exposição, tampouco da eficácia protetiva de Equipamento de Proteção Individual - EPI.

A “efetiva exposição” do segurado ao agente ruído deve ser vista em face da nova orientação apresentada pelo Supremo Tribunal Federal - STF ao adotar a concepção protetiva máxima do trabalhador, reconhecendo a exposição efetiva dele não somente pela condução da vibração sonora nº conduto auditivo, mas como uma onda vibracional que afeta de forma generalizada o organismo do trabalhador, não havendo que se restringir os efeitos nefastos da exposição à mera redução auditiva.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Relatório Fiscal, e seus anexos, que a autoridade tributária lavrou 2 (dois) autos de infração (AI), relativos às competências de 01/2012 e 12/2012, nos quais são exigidas (fls. 105/116):

(i) contribuições previdenciárias patronais, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais (fls. 07/27);

(ii) contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (fls. 07/27);

(iii) adicional para o financiamento da aposentadoria especial (fls. 07/27); e

(iv) contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (outras entidades e fundos) – fls.28/69.

De acordo com a autoridade fiscal, o crédito tributário corresponde aos seguintes fatos geradores/bases de cálculo, caracterizados como remunerações indiretas:

(i) compra de ações, resultante da diferença entre o preço de aquisição e o preço de mercado;

(ii) dividendos recebidos sobre ações concedidas como usufruto, na mesma quantidade de ações adquiridas pelo beneficiário;

(iii) gratificação eventual paga no desligamento da empresa, por aposentadoria ou dispensa sem justa causa (VERBA 262 – Gratificação Eventual);

(iv) gratificação a diretores empregados (VERBA 280 – Proventos Diversos Desig);

(v) pagamentos a título de contribuição extraordinária ao Programa de Previdência Privada do Grupo Klabin; e

(vi) valores pagos a diretores estatutários (VERBA 279 – Proventos Diversos Estatutários).

Ainda, o lançamento de ofício compreende o adicional para o financiamento da aposentadoria especial, relativamente ao reconhecimento da atividade especial na ação ordinária nº 5002664-98.2014.404.7009, pelo Juízo da 4ª Vara Federal do Paraná (PR), em nome do segurado Mauri Alberto Berger.

Ciente da lavratura dos autos de infração, em 30/01/2017, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal no dia 24/02/2017 (fls. 117/118 e 126/127).

Em síntese, a autuada apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, instruído como elementos de prova (fls. 129/148 e 150/2.198):

(i) verbas despidas de caráter retributivo, em que ausente o requisito da habitualidade, não estão sujeitas à tributação previdenciária;

(ii) não há que se falar em nascimento da obrigação tributária quando inexistente expressa disposição legal sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre verbas que esporádica e eventualmente são entregues ao segurado colaborador;

(iii) a verba denominada gratificação especial é paga uma única vez, por ocasião do desligamento do trabalhador da companhia, não havendo qualquer prestação de serviço, isto é, equivale a uma indenização por todo o tempo trabalhado;

(iv) a aquisição de ações é feita com base no chamado “Plano de Outorga de Ações”, em que um diminuto grupo de diretores e funcionários estratégicos pode investir uma parte da sua remuneração variável;

(v) durante 3 (três) anos, é vedado alienar as ações adquiridas, fazendo jus somente ao recebimento de dividendos, por meio de usufruto;

(vi) em razão da volatilidade, para efeito do preço de aquisição, a empresa fixa uma média de preços dos últimos pregões, de modo a representar um valor mais justo para o convidado apostar no futuro na companhia e partilhar do resultado futuro;

(vii) os dividendos recebidos no período probatório de três anos não estão relacionados à prestação de serviços, pois equivalem ao resultado econômico dos títulos cuja opção de compra se facultou ao trabalhador;

(viii) a empresa não faz parte da lide no processo judicial nº 5002664-98-2014.404.7009, ação judicial movida por Mauri Alberto Berger, ex-funcionário da impugnante. Logo, não deve ser afetada pela decisão judicial proferida naquele processo; e

(ix) demais disso, a decisão na ação judicial determinou a conversão do período de atividade comum de 21/02/1985 a 24/11/1988 e 25/11/1998 a 31/05/1991 em atividade especial, razão pela qual não cabe a responsabilidade da empresa por eventuais diferenças de contribuição previdenciária sobre período alcançado pela decadência.

Antes do julgamento em primeira instância, o feito foi convertido em diligência para esclarecimento de dúvidas necessário à solução da lide (fls. 2.208/2.218).

Cumprida a diligência, a autoridade fiscal prestou as informações solicitadas, acompanhadas de documentos. Regularmente intimada, o contribuinte deixou de se manifestar sobre o resultado da diligência (fls. 2.222/2.577, 2.578/2.580 e 2.581/2.584).

Intimada da decisão de piso, no dia 03/04/2019, a empresa apresentou recurso voluntário protocolado no dia 03/05/2019 (fls. 2.658/2.660 e 2.661/2.662).

Após breve relato dos fatos, a recorrente reitera, na totalidade, os fundamentos da impugnação, sem inovação argumentativa (fls. 2.663/2.688).

Preliminarmente, afirma que se insurgiu, na impugnação, contra todas as verbas referidas nos autos de infração, incluindo os fatos geradores relativos à previdência complementar e às rubricas “280 – Proventos Diversos” e “279 – Proventos Diversos Estatutários”, em face do caráter indenizatório e da ausência dos requisitos de contraprestação e habitualidade das parcelas pagas. Em razão disso, não procede a conclusão da decisão recorrida de que as matérias não foram expressamente contestadas pelo contribuinte.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Considerações Iniciais

Na parte inicial do apelo, a recorrente reclama que impugnou integralmente o lançamento fiscal, isto é, todas as parcelas mencionadas no auto de infração, o que incluiu previdência complementar, rubrica “280 – Proventos Diversos” e rubrica “279 – Proventos

Diversos Estatutários”, haja vista se tratar de verbas indenizatórias não sujeitas ao pagamento de contribuição previdenciária.

A decisão de piso interpretou de forma equivocada o alcance da impugnação e julgou que as matérias estavam fora do litígio.

Pois bem.

Para começar, convém dizer que não são matérias de ordem pública, cognoscível de ofício pelo órgão julgador.

Extrai-se do acórdão de primeira instância (fls. 2.597):

(...)

DELIMITAÇÃO DA LIDE ADMINISTRATIVA.

Conforme deflui do instrumento de impugnação, o contribuinte não apresentou qualquer razão de inconformismo com relação às contribuições devidas à Seguridade Social e aos Terceiros em relação aos fatos geradores relativos à previdência complementar.

Com efeito, a impugnação não conta com tópico específico destinado à impugnação destes fatos geradores, ao contrário dos demais. Mesmo o tópico “ASPECTOS GERAIS. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE VERBAS QUE NÃO TEM CARÁTER RETRIBUTIVO” não abrange, sequer por interpretação ampliativa, a impugnação da tributação proposta pelo pagamento de previdência complementar, pois traz argumentos genéricos relativos aos conceitos de salário, remuneração, indenização e habitualidade, quando, pelo Relatório Fiscal, fica claro que o motivo ensejador do lançamento foi o fato do contribuinte não estender este benefício à totalidade dos segurados a ele vinculados (violação ao artigo 28, § 9º., alínea “p”, da Lei nº. 8.212/91), camuflando os pagamentos de “performance”, conforme histórico de lançamentos constantes da conta contábil ‘3140119001 – Pessoal – Contribuição Previd. Priv. – Extraordinária”. Veja-se lançamentos do Livro Razão juntados à fl. 72 dos autos:

(...)

Também não há qualquer alegação do contribuinte quanto ao lançamento das rubricas “280 – Proventos Diversos Desig.” (08/2012: R\$ 26.498,70) e “279 – Proventos Diversos Estatutários” (08/2012: R\$ 90.301,39). Ressalvo que parte da remuneração lançada aos segurados contribuintes individuais refere-se aos dividendos auferidos por fruição ao direito real de usufruto das ações, matéria esta devidamente impugnada pelo contribuinte e analisada por mim no tópico denominado “DA OUTORGA DE AÇÕES – USUFRUTO.”

Quanto às matérias não impugnadas expressamente, é importante esclarecer que a questão diz respeito aos limites de cognição do julgador, no âmbito da cognição horizontal. Assim, com ressalva das matérias passíveis de conhecimento de ofício (nulidades legais, nulidades processuais, prejudiciais de mérito – decadência, por

exemplo), todas as demais dependem de expressa impugnação por parte do contribuinte, não se presumindo a negativa geral pela simples interposição da impugnação. É dizer, no que toca à limitação de conhecimento para julgamento, é a impugnação que define os contornos e limites da atuação do julgador, de forma a estabelecer-lhe a lide administrativa sobre a qual deva pronunciar-se.

Dessa forma, em relação a este fato gerador, considerando o teor do artigo 17 do Decreto no. 70.235/721, as matérias devem ser consideradas como não impugnadas.

(...)

A fim de melhor avaliar a controvérsia instaurada, reproduzo trechos da peça de impugnação (fls. 129/148):

(...)

2. A empresa apresentou a documentação solicitada, em especial os arquivos digitais, planilhas, informações relacionadas ao processo judicial 5002664-98-2014.404.7009/PR, que MAURI ALBERTO BERGER ajuizou contra a UNIÃO e amostras de notas fiscais, culminando o trabalho fiscal na lavratura de dois autos de infração, nos quais, basicamente, alega a autoridade fiscal que a empresa não teria recolhido a contribuição previdenciária e a contribuição devida em favor de terceiros, sobre a chamada REMUNERAÇÃO INDIRETA, nas seguintes hipóteses:

- a) compra de ações por parte de alguns empregados por preço inferior ao de mercado;
- b) pagamento de gratificação eventual por ocasião do desligamento de empregados da empresa;
- c) pagamento a diretores empregados a título de usufruto de ações;
- d) aposentadoria especial concedida ao ex-empregado Mauri Alberto Berger.

(...)

II.1— Aspectos Gerais. Não incidência sobre verbas que não tem caráter retributivo:

(...)

20. Da mesma forma do que foi decidido nesse importante precedente da Suprema Corte, no presente caso o conteúdo político da Constituição Federal não poderá conduzir ao desprezo do sentido da expressão "folha de salários" -- conceito concebido pela doutrina e pela construção pretoriana --, para permitir a compreensão de que pagamento de verba indenizatória, como é o caso da gratificação eventual por ocasião do desligamento, e das demais verbas referidas nos autos de infração ora impugnados, deflagre a hipótese de incidência da contribuição previdenciária e seus consectários.

II.2 — Gratificação Especial por ocasião do desligamento de empregados

21. Particularmente em relação à verba denominada gratificação especial, consoante demonstrado à fiscalização, trata-se de importância que é paga por ocasião do desligamento dos empregados, ou melhor, quando os empregados que há muito trabalham na companhia são desligados sem justa causa, conforme demonstram os documentos anexos (doc.01).

(...)

II.3 — Aquisição de Ações por parte dos Dirigentes:

26. Conforme exposto pela fiscalização, tanto que mencionado no Termo de Verificação Fiscal, a Impugnante instituiu o chamado Plano de Outorga de Ações, devidamente autorizado pela CVM, dirigido aos membros da diretoria e colaboradores estratégicos da Companhia. Trata-se de um incentivo a que estes diretores e funcionários especiais invistam, no melhor dos sentidos, na companhia, apostando nos seus resultados.

Segundo o referido plano, estes diretores e funcionários estratégicos poderão destinar de 25% a 70% de sua remuneração variável para adquirir ações preferenciais da companhia, que são mantidas em tesouraria.

(...)

II. 4. — Usufruto de ações:

35. Neste mesmo contexto encontra-se a pretendida tributação daquilo que se denominou usufruto de ações, que nada mais é do que o pagamento de dividendos, àquela especial categoria de empregados, pelas ações que embora já se tenha exercido a opção de compra, não integram definitivamente o patrimônio dos adquirentes. Este usufruto é objeto de especial contrato com os beneficiários (docs. 18 a 30).

(...)

II.5 — Aposentadoria Especial em favor de Mauri Alberto Berger

38. Alega-se também nos autos impugnados que seria devida a contribuição previdenciária e os seus consectários em razão do quanto decidido no processo judicial 5002664-98-2014.404.7009, ação judicial movida por Mauri Alberto Berger, ex-funcionário da Impugnante, contra a União (INSS), em que se buscou a concessão de aposentadoria especial em razão de haver trabalhado, conforme alegação do Autor, em condições prejudiciais à saúde.

(...)

III - PEDIDO:

43. Por tudo o que foi exposto e ponderado, só resta ao contribuinte respeitosamente requer que acolha a presente impugnação e a julgue procedente para cancelar integralmente os autos de infração impugnados, com a consequente extinção do pretendido crédito tributário e o arquivamento do processo e baixa definitiva no sistema.

Pois bem.

Para efeito de delimitação do litígio, cabe observar as regras do rito do processo administrativo fiscal, sobretudo no art. 15, inciso III, e no art. 17, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(...)

(Destaquei)

Aparentemente, a impugnante pretendeu manifestar seu inconformismo com relação a todos os fatos geradores que compõem o lançamento de ofício, visto que solicitou o cancelamento integral dos autos de infração.

Porém, isso não basta para requerer a improcedência total do crédito tributário. É indispensável expressar os pontos de discordância e as razões e provas que possui em face de todas as infrações apuradas no lançamento fiscal.

Tal como fundamentou a decisão de piso, a impugnação não contém alegação do contribuinte que se refira, expressamente, aos fatos geradores relativos à previdência complementar, nem quanto aos pagamentos identificados nas rubricas “280 – Proventos Diversos” e “279 – Proventos Diversos Estatutários”.

Mesmo o tópico denominado de “*Aspectos Gerais. Não Incidência sobre Verbas que não tem Caráter Retributivo*”, integrante da peça impugnatória, foi estruturado a partir de fundamentação genérica, de natureza introdutória, conceitual e principiológica, orientada essencialmente para explicitar princípios, conceitos e jurisprudência sobre salário, remuneração, indenização, habitualidade e contribuição previdenciária, com a finalidade de embasar os argumentos jurídicos dos tópicos subsequentes (fls. 133/139).

Nos autos não foi possível localizar expressão de linguagem que conecte, de um lado, os preceitos gerais do tópico mencionado, acerca do caráter indenizatório de verbas recebidas pelos trabalhadores quando ausente a natureza salarial e habitualidade, e, de outro, os fundamentos do lançamento fiscal, particularmente quanto aos pagamentos relacionados à previdência complementar e aos valores das rubricas “280 – Proventos Diversos” e “279 – Proventos Diversos Estatutários”.

Após a tônica introdutória, a impugnação discorreu sobre parcelas específicas, em tópicos separados e delimitados por subtítulos. Nesse caso, a contestação do lançamento é indiscutível, cada um com seus próprios fundamentos para afastar a incidência tributária:

II.2 — Gratificação Especial por ocasião do desligamento de empregados

II.3 — Aquisição de Ações por parte dos Dirigentes:

II.4 — Usufruto de ações:

II.5 — Aposentadoria Especial em favor de Mauri Alberto Berger

A toda a evidência, a matéria impugnada não se presume, tampouco se autoriza contestá-la implicitamente, por força do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Realmente, a legislação processual impõe a manifestação específica da parte interessada, como forma de se contrapor ao lançamento fiscal e a matéria integrar o litígio instaurado pela impugnação tempestiva.

No caso do programa de previdência complementar aberta, o relato fiscal assinala que os valores relativos às contribuições extraordinárias foram considerados pagamento de remuneração indireta por não estarem disponíveis a todos os segurados empregados da empresa, sendo que os aportes extraordinários em contas de previdência privada que possam mascarar o pagamento de bonificações constituem salário para os fins legais (Item 4, às fls. 113).

Como se observa, o fundamento do lançamento fiscal é que as contribuições pagas pela empresa não integrariam a remuneração, para fins previdenciários, desde que concedidas a todos os empregados ou dirigentes, por força do art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 28 (...)

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

(...)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

(...)

Não é possível extrair uma única linha da impugnação que se contraponha à motivação do lançamento fiscal, que remete ao art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212, de 1991, para reconhecer que a matéria foi expressamente contestada pelo contribuinte e, dessa forma, o órgão julgador adentrar ao exame de mérito.

Por último, quanto às rubricas “280 – Proventos Diversos” e “279 – Proventos Diversos Estatutários”, pagas, respectivamente, a segurados empregados e contribuintes individuais, mesmo que fosse possível superar a preclusão temporal, o que se admite tão somente por mera concessão dialética, melhor sorte não alcançaria a recorrente.

De fato, em resposta à intimação fiscal, a empresa assim se pronunciou com relação ao pagamento das rubricas (fls. 119):

Quanto aos eventos "279 — Proventos Diversos Estat." e "280 — Proventos Diversos Desig.", esclarece a ora fiscalizada tratar-se de pagamento excepcional, realizado uma única vez aos diretores.

No recurso voluntário, não há explicação sobre a natureza, nem as circunstâncias da realização de tais pagamentos, se vinculados ou desvinculados ao contrato de trabalho. De uma forma lacônica, a pessoa jurídica apenas se referiu a “pagamento excepcional, realizado uma única vez aos diretores”.

De acordo com a tradicional distribuição do ônus probatório, incumbe ao contribuinte demonstrar que a verba paga possui nítida natureza não remuneratória, destinada a recompor o patrimônio jurídico do trabalhador, ou paga desvinculada do contrato laboral. Não basta alegar, sem provar.¹

Além disso, o pagamento realizado uma única vez não significa que é eventual, não habitual. A habitualidade é decorrência de uma previsibilidade inerente ao contrato laboral, mesmo que a verba seja paga uma única vez.²

A propósito, no que diz respeito aos diretores não empregados, na qualidade de contribuinte individual, beneficiários de pagamentos da verba “279”, o debate sobre habitualidade é infrutífero, dado que esse elemento só tem relevância nos pagamentos realizados a segurados empregados, por força do art. 201, § 11, da Constituição da República, c/c art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991.

Sob qualquer ótica, não merece reforma o acórdão de primeira instância.

Mérito

(i) Gratificação Especial por Ocasão do Desligamento de Empregados

Copio trechos do recurso voluntário (fls. 2.675/2.676):

(...)

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

² Recurso Extraordinário (RE) 1.072.485/PR (Tema 985/STF), relator Ministro Marco Aurélio.

29. Particularmente em relação à verba denominada gratificação especial por ocasião da despedida, consoante demonstrado à fiscalização, trata-se de importância que é paga por ocasião do desligamento dos empregados, ou melhor, quando os empregados que há muito trabalham na companhia são desligados sem justa causa, conforme demonstram os documentos já apresentados (doc. 01 da impugnação).

30. Referida gratificação é paga uma única vez, justamente por ocasião do desligamento àqueles que dedicaram boa parte de suas vidas em favor da companhia e tinham a expectativa de aposentar-se por tempo de serviço, mas que, por necessidades de mercado, em decorrência de conjuntura econômica e outros fatores alheios ao desempenho do empregado, acabam sendo dispensados. Trata-se de um prêmio que é destinado a compensar, do ponto de vista financeiro, a perda do salário em razão do desligamento e da frustração da aposentadoria. Não há, como já demonstrado, qualquer contraprestação.

31. Demais disso, como já se mencionou à fiscalização, para que se pudesse falar em salário, em retribuição, haveria de ser o pagamento **habitual**, repetido, o que não é o caso. Não se trata, a rigor, de incentivo à demissão voluntária, e sim de um prêmio, de uma compensação financeira que é dada ao empregado **que muito tempo serviu a empresa**.

(...)

(Destaque do Original)

Pois bem.

Antes de tudo, convém dizer que o conceito de remuneração, elemento nuclear da hipótese de incidência previdenciária, é revestido de amplitude, na medida em que engloba as parcelas pagas ou creditadas pela empresa em decorrência da própria relação de trabalho, e não somente como contraprestação pela execução do trabalho.

Eis o art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.

(...)

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;

(...)

A parcela paga a título de gratificação especial por ocasião do desligamento tem natureza de retribuição, decorrente da atividade realizada pelo segurado empregado durante a vigência do vínculo laboral, como um reconhecimento da empresa ao empregado que nela permanece por determinado tempo. Logo, sua origem advém da própria relação de emprego estabelecida entre as partes.

Ainda que concedida ao término da relação de emprego, não se transforma em parcela indenizatória, integrando a base de cálculo da contribuição previdenciária e das contribuições reflexas, devidas a terceiros. A fim de escapar da tributação, haveria necessidade de expressa previsão em lei, o que não é caso (art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991).

A dispensa sem justa causa não é um ato ilícito, em si, que implique o dever de indenizar. Do ponto de vista trabalhista, contratar e demitir são atos legítimos, compatíveis e típicos da liberdade econômica. Na rescisão imotivada do contrato de trabalho são devidas as verbas ao trabalhador em conformidade com a legislação.

Do mesmo modo, não há que se cogitar de dano na hipótese de rescisão contratual com aposentadoria ou pedido de demissão, pois o trabalhador está simplesmente exercendo um direito que lhe é garantido.

De acordo com as fls. dos autos, o pagamento se dá em razão de específico direito assegurado em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT), renovado periodicamente, em valores diferenciados conforme o tempo de serviço contínuo e dedicado à mesma empresa ou ao grupo empresarial.

A título de exemplo, cláusula constante da CCT 2012/2013 (fls. 1.757/1.811):

(...)

CLÁUSULA 51 - INDENIZAÇÃO POR RESCISÃO COM APOSENTADORIA

Será paga ao empregado, por ocasião da rescisão contratual com aposentadoria, seja por tempo de serviço, seja por idade ou especial, ou, ainda, em virtude de demissão voluntária ou dispensa sem justa causa, uma indenização correspondente a 01 (um) salário nominal, vigente a época da rescisão contratual, para cada 05 (cinco) anos de serviços contínuos e dedicados à mesma empresa ou Grupo Empresarial, limitada a 04 (quatro) salários nominal.

§ 1º - Na vigência desta Convenção Coletiva ficam garantidos os abaixo enumerados critérios de indenização aos empregados que, em 30/09/1996, preenchiam as seguintes condições:

- a) Empregados com mais de 25 (vinte e cinco) anos e 1 (um) dia de serviços contínuos e dedicados à mesma empresa ou grupo empresarial, uma indenização rescisória correspondente a 08 (oito) salários nominais, vigentes à época do pagamento;
 - b) Entre 20 (vinte) anos e 1 (um) dia e 25 (vinte e cinco) anos de serviços contínuos e dedicados à mesma empresa ou grupo empresarial, uma indenização rescisória correspondente a 07 (sete) salários nominais, vigentes à época do pagamento;
 - c) Entre 15 (quinze) anos e 1 (um) dia e 20 (vinte) anos de serviços contínuos e dedicados à mesma empresa ou grupo empresarial, uma indenização rescisória correspondente a 05 (cinco) salários nominais, vigentes à época do pagamento;
 - d) Entre 10 (dez) anos e 1 (um) dia e 15 (quinze) anos de serviços contínuos e dedicados à mesma empresa ou grupo empresarial, uma indenização rescisória correspondente a 04 (quatro) salários nominais, vigentes à época do pagamento;
 - e) Aos empregados que tenham entre 05 (cinco) e 10 (dez) anos de serviços contínuos e dedicados à mesma empresa ou grupo empresarial, uma indenização rescisória correspondente a 02 (dois) salários nominais, vigentes à época do pagamento, podendo evoluir até 04 (quatro) salários nominais, na forma do "caput" desta cláusula, se se mantiverem na mesma empresa ou grupo empresarial.
- (...)

Em que pese o pagamento da gratificação uma única vez, não configura ganho eventual (art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212, de 1991).

Com efeito, não é pagamento concedido por liberalidade do empregador. Além disso, habitualidade não está associada à frequência ou periodicidade. O pagamento da gratificação especial por ocasião do desligamento de empregado está atrelado a evento previsível, em que haverá retribuição financeira quando implementada as condições para o recebimento estipuladas em convenção coletiva de trabalho.

Há uma previsibilidade inerente ao acordo estabelecido entre sindicatos de trabalhadores e sindicatos patronais, que definiram um benefício específico para a relação empregatícia. É dizer, há uma justa expectativa por parte do empregado.

Especificamente sobre a matéria, reproduzo a jurisprudência mais recente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme ementa abaixo: ³

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

(...)

³ Acórdão nº 9202-011.088, de 18/12/2023, relator conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

INDENIZAÇÃO APOSENTADORIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A parcela paga ao trabalhador em razão da sua aposentadoria integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, haja vista que a sua natureza contraprestativa, decorrente do trabalho realizado pelo segurado empregado durante a vigência do vínculo laboral, como um reconhecimento da empresa ao empregado que nela permaneceu por determinado tempo.

O apelo recursal defende que a verba paga equivaleria a um prêmio, destinado a compensar, do ponto de vista financeiro, a perda do salário em razão do desligamento e da frustração da aposentadoria.

Sobre isso, é oportuno lembrar que as liberalidades concedidas pelo empregador, na forma de prêmios, ainda que pagos de forma habitual, em razão de desempenho superior do empregado, foram excluídas da base de incidência previdenciária pela denominada Reforma Trabalhista, relativamente aos fatos geradores ocorridos posteriormente à vigência da alteração promovida no art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), através da Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017.

Independentemente do período do pagamento, continua aplicável a tributação sobre prêmios pagos em decorrência de contrato de trabalho, convenção coletiva ou regulamento da empresa, entre outras hipóteses, por não se caracterizar o pagamento como liberalidade do empregador.

Enfim, cabe manter a decisão de piso.

(ii) Aquisição de Ações

Nessa parte do auto de infração, o lançamento corresponde à diferença entre o preço de compra das ações da companhia (R\$ 7,82/ação) e o preço de mercado na data de negociação (R\$ 8,77/ação), tido como remuneração indireta pela autoridade fiscal (fls. 107/109).

Compulsando os autos, é possível extrair o seguinte.

A política de remuneração variável da empresa autuada é composta de duas modalidades: remuneração variável de curto prazo, em dinheiro, e incentivo de longo prazo, por meio de investimento em ações da companhia (fls. 2.547/2.555).

Para fins do incentivo de longo prazo, a companhia instituiu um denominado “Plano de Outorga de Ações”, aprovado em assembleia geral, destinado aos diretores e funcionários estratégicos, com a finalidade de buscar o comprometimento e performance do executivo, um estímulo financeiro de integração do trabalho ao capital (fls. 2.381/2.403).

Trata-se de incentivo para investir na companhia, mediante aporte em dinheiro de 25% a 70% de sua remuneração variável de curto prazo, utilizando-se dos valores líquidos do Programa de Participação nos Resultados (PPR), para adquirir ações preferenciais da companhia mantidas em tesouraria.

A aquisição das ações preferencias pelo trabalhador, denominado de outorgado, é formalizada com a companhia, denominada outorgante, através de “Instrumento Particular de Compromisso de Aquisição de Ações em Tesouraria e Outros Pactos”, assinado individualmente (fls. 1.812/1.853).

O valor de aquisição de cada uma das ações em tesouraria é a média obtida das cotações de fechamento, nos últimos 60 (sessenta) pregões anteriores ao dia da efetivação da compra, ou pelo seu valor de mercado na data da negociação, o que for menor (Cláusula 5).

Em relação aos ativos, o outorgante possui o direito de preferência à aquisição das ações pelo prazo de 3 (três) anos, que poderá ser exercido em algumas hipóteses, dentre elas quando o outorgado não permanecer vinculado à empresa, em regime de dedicação integral, tanto por iniciativa própria ou por demissão por justa causa, pelo mesmo prazo definido de três anos (Cláusula 8).

Após a aquisição de ações por parte do beneficiário, a companhia cede o usufruto de ações de sua propriedade mantidas em tesouraria, em número idêntico à quantidade de ações adquiridas, através do regime de outorga, com assinatura de “Instrumento Particular de Constituição de Usufruto e Outros Pactos” (fls. 1.854/1.892).

Durante o período de 3 (três) anos, as ações objeto do usufruto cedidas ao outorgado permanecem indisponíveis ao executivo, gravadas com cláusulas de inalienabilidade e impenhorabilidade (Cláusula 5).

Nesse período, o outorgado se obriga a permanecer prestando serviço ao outorgante, em regime de dedicação integral, a não participar ou se vincular a sociedade ou entidade concorrente e a não alienar as ações adquiridas com recursos próprios. Não poderá se desvincular da companhia, por iniciativa própria ou por demissão por justa causa; caso contrário, o usufruto será extinto (Cláusulas 6 e 7).

Ao final do triênio, ocorrerá a transferência da nua propriedade das ações em usufruto ao outorgado (Cláusula 8).

Pois bem.

Inicialmente, a recorrente afirma que as ações são adquiridas pelo colaborador com o próprio salário, razão pela qual não se pode falar em incidência de contribuição previdenciária sobre valores já tributados.

Sem razão.

A base de cálculo do lançamento de ofício equivale exatamente à parcela que excede ao desembolso financeiro realizado pelo executivo, a qual configura vantagem pecuniária para o segurado empregado ou contribuinte individual, decorrente do preço fixado pela companhia em valor abaixo de mercado.

Alega o recurso voluntário que o estímulo à compra de ações pelos seus executivos, no contexto da política de remuneração variável, como forma de convidá-los a apostar na companhia e partilhar do resultado futuro e incerto, aliado a notória volatilidade do mercado de valores mobiliários, justifica a adoção de critério da média de preços dos últimos pregões para oferecer um justo preço, evitando, inclusive, o risco de questionamento dos demais acionistas minoritários que a companhia privilegia os seus diretores e funcionários na compra de participações societárias.

Outrossim, afirma que os planos de opções de ações têm natureza mercantil, cujos valores não integram a remuneração do trabalhador. A intenção é fidelizar o colaborador para que continue a laborar para a companhia, contribuindo para o seu crescimento que se refletirá no eventual lucro futuro das ações.

Entretanto, a despeito das ponderações da recorrente, o programa de remuneração variável adotado pela companhia, avaliado em seu conjunto, garante para o alto executivo, invariavelmente, um ganho financeiro na compra das ações, que inibe a volatilidade de preços, retira o risco do negócio e afasta a natureza estritamente mercantil.

Senão vejamos.

É prática usual as empresas oferecerem opções de compra de ações a seus administradores e empregados estratégicos, denominadas de “Stock Options”, integrantes da política de remuneração variável, que concede o direito, mas não a obrigação, de adquirir ações da companhia no futuro a um preço preestabelecido, em um período determinado.

Dentre as condicionantes, é fixado um período de carência, conhecido como “vesting”, no qual o colaborador tem que cumprir requisitos para começar a adquirir gradualmente o direito de exercer as opções.

A fim de decidir pela adesão às opções e efetivar a compra, cabe ao trabalhador avaliar se o preço de exercício fixado pela companhia é inferior ao preço de mercado, escolhendo o melhor momento para o seu investimento.

Nesse mecanismo, estariam presentes os requisitos de onerosidade na outorga das ações, faculdade na adesão e risco quanto à variação do preço das ações, características típicas de um contrato mercantil.

Contudo, há diferenças significativas no presente caso.

Em primeiro lugar, aqui se trata de operações de compra do próprio ativo, em negociação direta de ações em tesouraria. Não é aquisição de opções sobre ações, que são derivativos financeiros, cujo valor depende do desempenho do ativo subjacente.

Como bem frisou a decisão recorrida, nos autos não existe prova documental da existência formal de um “Programa de Outorga de Ações”, como instrumento de regulamentação interna, mas tão somente contratos individuais de aquisição de ações e contratos de constituição de usufruto de ações (fls. 1.812/1.853 e 1.854/1.892, respectivamente).

Todos os contratos de compromisso de aquisição de ações em tesouraria estão datados de 01/03/2012, nos quais a efetiva transferência das ações está subordinada à condição de eficácia consubstanciada na aprovação da operação pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM (Cláusula 4).

A CVM autorizou a implementação do “Programa de Outorga de Ações”, através de operações privadas de transferência de ações mantida em tesouraria, contudo ressaltou a necessidade de aprovação em assembleia da companhia. A aprovação se deu conforme Ata de Assembleia Geral Extraordinária, realizada no dia 10/07/2012 (fls. 2.400/2.403).

Nessa mesma data, em 10/07/2012, se concretizou a compra pelos beneficiários, num total de 475.000 ações preferenciais mantidas em tesouraria pela companhia, pelo valor médio de R\$ 7,82/ação, correspondente à média dos últimos 60 pregões anteriores ao dia da compra (fls. 93/94).

Nesse dia 10/07/2012, a companhia cedeu mais 475.000 ações em regime de usufruto, totalizando 950.000 ações mantidas em tesouraria. Os contratos de instituição do usufruto, a fim garantir o direito do trabalhador à percepção de dividendos e juros sobre o capital próprio relativos às ações gravadas pelo usufruto, foram assinados no dia 10/07/2012 (fls. 1.854/1.892).

Como se observa da dinâmica extraída da documentação que instrui o processo administrativo, não existe período de maturação (“vesting”), em que o dirigente pode exercer o direito de compra das ações, desde que satisfeitas condições previamente fixadas.

Não é correto falar em imprevisibilidade do resultado da operação, porque a companhia detinha o controle das principais variáveis do regime de aquisição das ações, podendo conduzir, a seu modo e tempo, as condições diferenciadas e favoráveis para a inevitável adesão por parte dos beneficiários.

Para todos os executivos, a assinatura do compromisso de aquisição das ações e a sua efetiva compra ocorreram em datas definidas pela companhia, respectivamente, nos dias 01/03/2012 e 10/07/2012, uma forma de assegurar um preço inferior ao valor de mercado na data da negociação, com base na média dos últimos 60 pregões anteriores ao dia da compra.

A rigor, não houve exercício de uma opção de compra, em que o administrador ou empregado considera as flutuações do mercado e o momento mais oportuno para decidir se pretende adquirir as ações. O beneficiário já assume a obrigação de comprar o ativo, mediante assinatura de um contrato.

Com efeito, a voluntariedade é mitigada, pois a empresa não lhes facultou exercer o direito em determinado período, nessa ou naquela data, pautada na livre e independente escolha, e sim em datas por ela definidas, extensível a todo o grupo de colaboradores agraciados com a oferta.

Não se vislumbra o aspecto especulativo, inerente à natureza jurídica do contrato mercantil. Os trabalhadores firmaram contrato bilateral para adquirir as ações preferenciais da companhia simplesmente porque lhes convinha financeiramente, considerando as condições lucrativas proporcionadas pela empresa.

Segundo os documentos, os contratos assinados não impedem a alienação da quantidade de ações adquiridas pelos beneficiários com a utilização de recursos próprios provenientes do recebimento do incentivo de curto prazo (Cláusulas 7 e 8).

A indisponibilidade de 3 anos, com base em cláusula de “lock-up”, em que o outorgado não pode vender as ações, se impõe somente às ações que a companhia cede e são gravadas pelo usufruto, em número idêntico às adquiridas pelos administradores e empregados (Cláusula 5).

Hipoteticamente, os altos executivos poderiam alienar de imediato as ações compradas com recursos próprios, colhendo o lucro da operação, existindo apenas a restrição de observar o direito de preferência da companhia à aquisição das referidas ações. De forma adicional, perderiam o direito de fruir dos benefícios do usufruto, assim como não se concretizaria a transferência da nua propriedade das ações em regime de usufruto ao final do prazo de 3 anos (Cláusulas 6).

Evidentemente, é uma decisão que cabe ao trabalhador avaliar se logrará um lucro maior que aquele resultante dos valores a receber a título de bonificação das ações sob o regime de usufruto.

De qualquer modo, conforme consignado na decisão de piso, no mesmo momento que adquirido o ativo mobiliário, o valor da ação já era superior, haja vista o preço de aquisição inferior ao preço de mercado na data da negociação, capaz de gerar um lucro garantido ao trabalhador em face do capital investido. Trata-se de uma vantagem indisponível ao investidor externo e, portanto, não se pode classificar a operação como meramente de natureza mercantil.

A fim de caracterizar a natureza mercantil da operação, é indispensável que o executivo esteja efetivamente submetido ao risco do mercado, o que o torna um investidor. E agir como investidor.

O risco é um dos aspectos característicos dos contratos mercantis, pois a alienação futura da ação pode ocorrer por valor inferior ao de sua aquisição, com prejuízo financeiro ao participante. Diante da possibilidade de adquirir as ações por preço abaixo do mercado e, de imediato, vendê-las, o risco do negócio é afetado diretamente.

Aliás, o beneficiário não paga qualquer prêmio para adquirir o direito de comprar as ações em tesouraria. Somente na compra, o alto funcionário desembolsa o preço para efetivamente adquirir as ações, em valor abaixo do mercado.

Enfim, a natureza jurídica da aquisição de ações por parte dos dirigentes deve ser avaliada no contexto do sistema de remuneração variável na qual se insere.

No presente caso, o modelo de remuneração por ações é usado como forma indireta de remuneração, ou seja, uma forma disfarçada de remuneração pelo trabalho, cujos pagamentos estão atrelados ao contrato de trabalho.

A aquisição de ações com recursos próprios dos dirigentes é direcionada pela companhia, de forma a mitigar a voluntariedade e o risco, o que evidencia o seu caráter remuneratório.

Paralelamente, a empresa outorga igual número de ações adquiridas, de forma gratuita, concedendo ao colaborador estratégico a possibilidade de percepção de dividendos e juros sobre o capital próprio durante um tempo determinado e, ao final do prazo de 3 anos, a cessão dessas ações ao beneficiário, quando se atribui o domínio útil e resolúvel. Portanto, ausentes a onerosidade, a voluntariedade e o risco.

Nas duas vertentes da política remuneratória, por meio de investimento em ações da companhia, os benefícios estão vinculados, direta ou indiretamente, à manutenção do vínculo laboral com a empresa e a prestação de serviços, em regime de dedicação integral, pelo prazo de 3 (anos).

Por último, convém dizer que a “ratio decidendi”, extraída do voto condutor dos Recursos Especiais (REsp) nº 2.069.644/SP e 2.074.564/SP, paradigmas do Tema 1226 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos repetitivos, pode conduzir à outra interpretação jurídica, no sentido da natureza mercantil da política remuneratória variável, por meio de investimento em ações da companhia.

No entanto, conforme anteriormente justificado, o presente caso é revestido de características que o diferencia de forma tradicional de “Stock Options”, objeto de análise pela Corte Especial.

De qualquer forma, o decidido pelo STJ, cuja tese firmada se limita à incidência do imposto de renda da pessoa física, ainda não é dotado de eficácia vinculante para aplicação obrigatória pelos conselheiros deste Tribunal Administrativo, nos termos do art. 99 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF/23).

Cabe manter a decisão recorrida.

(iii) Usufruto de Ações

O lançamento fiscal também abrange os valores referentes ao recebimento de dividendos sobre as ações concedidas em regime de usufruto, na mesma quantidade de ações adquiridas, que somente passam a integrar definitivamente o patrimônio dos dirigentes após decorrido o prazo de 3 anos.

Nesse ponto, o recurso voluntário aduz a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre os dividendos recebidos nesse período, na medida em que não

se trata de retribuição pela prestação de serviços, mas fruto de resultado econômico dos títulos, em regime de usufruto constituído em favor dos adquirentes das ações.

Pois bem.

Sobre a matéria controvertida, copio trechos do acórdão de primeira instância, que sintetizam as razões de decidir (fls. 2619/2625):

(...)

Neste caso, trata-se de ações adquiridas pela empresa, sem qualquer contraprestação pelo diretor, ficando ele com o usufruto dos seus dividendos, até que complete três anos, momento no qual há a transferência da ação para ele, consolidando-se a propriedade no usufrutuário, transmitindo-se o domínio da ação. Assim, quando o beneficiário usa parte da remuneração variável e compra as ações, a empresa também adquire a mesma quantidade e as mantém em tesouraria até que dê os 3 anos. Enquanto não completa os três anos ele recebe os dividendos, como se proprietário fosse das ações; completado os 3 anos, ele "ganha" as ações que a empresa comprou, podendo vendê-las ao preço do mercado ou ficar com elas. Assim, ao final dos três anos o beneficiário dobra as ações que ele comprou com a sua remuneração variável, na medida em que só pagou por metade, e a outra metade é transferida, sem ônus, pela empresa à sua propriedade plena.

A situação é mais simples que a vertente anterior. Com efeito, no caso em apreço, não há sequer um único ônus ou desembolso ao beneficiário. Ao contrário, pelo simples fato de adquirir as ações, em preço mais vantajoso que o mercado, reitere-se, ainda tem em seu favor, durante um período, os dividendos relativos ao dobro das suas ações, pois, tanto auferir os dividendos das ações que comprou, como daquelas que a Companhia, sponte sua, adquire para ele, mantendo-as em Tesouraria. Ao final, sua propriedade é consolidada e as ações que outrora comprou, se duplicam, sem qualquer nova aquisição ou dispêndio financeiro.

Portanto, embora estejamos colocando a questão como uma variação da opção de compra de ações (stock options), na realidade, não se trata disto, mas sim de mera outorga de um bem móvel cujo fruto financeiro se atribui independentemente de qualquer investimento por parte do seu beneficiário. Não há opção de compra, sequer compra efetiva há!

(...)

Em resumo, o beneficiário, pelo simples fato de aquisição de uma quantidade de ações, mantendo-a em sua propriedade e ficando vinculado à Companhia durante certo prazo, recebia dividendos de outras ações que ele não adquiriu, e que lhe seriam incorporadas ao final do prazo de permanecimento na empresa. Portanto, para este Relator, está claro que o usufruto de dividendos, e neste ponto ressalvo minha opinião pessoal da impossibilidade de se pagar dividendos, como alhures apontado, mas que não constitui fundamento da lavratura fiscal, não se alinha a

um negócio mercantil verdadeiro, mas encobre nítida parcela remuneratória por serviços prestados, sem qualquer desembolso por parte dos segurados envolvidos, sem qualquer opção de aquisição e sem qualquer vinculação mercantil, originando-se, unicamente, como um sucedâneo salarial disfarçado em lucros civis.

(...)

Com razão a decisão recorrida.

Em relação às ações preferenciais gravadas pelo usufruto, em número idêntico à quantidade de ações adquiridas pelo executivo, o administrador ou empregado nada pagou em dinheiro, não há preço fixado, nem haverá qualquer desembolso futuro, mesmo após o prazo de 3 anos, quando a companhia transfere a nua propriedade das ações ao outorgado.

É dizer, ausente a onerosidade na outorga, não haverá qualquer prejuízo ao beneficiário, tão somente ganhos financeiros com o usufruto, no período de restrição temporária da propriedade plena, desde que permaneça prestando serviços à empresa.

A política de remuneração variável, por meio de investimento em ações da companhia, assim como outros instrumentos que podem ser empregados para os pagamentos baseados em valores mobiliários, tem como finalidade reter nos quadros colaboradores estratégicos e reforçar o seu comprometimento com os resultados da companhia.

Por força dos contratos firmados, o participante deve permanecer vinculado ao Grupo Klabin durante o prazo mínimo de 3 anos, prestando serviços, em regime de dedicação integral.

Como se pode notar, sob a ótica da substância econômica, prevalece a natureza de retribuição pelo trabalho prestado pelos administradores e empregados, mediante incentivos de caráter patrimonial.

Tanto é assim que caso o participante se desligar voluntariamente da empresa, ou for demitido por justa causa, perderá integralmente o direito ao valor da “contrapartida” oferecida pela recorrente.

Lembre-se, nesse ponto, o conceito amplo de remuneração contido na legislação previdenciária, o qual abrange pagamentos em pecúnia, bens ou vantagens, oferecidos em retribuição ao trabalho prestado (art. 22, incisos I e III, e art. 28, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991).

Para fins de incidência de contribuição previdenciária, a remuneração pode assumir diversas formas, tal como pagamento diferido, por meio de títulos patrimoniais, ou do recebimento periódico do fruto destes, como ora se cuida, através da percepção de dividendos e juros sobre o capital próprio relativos às ações gravadas pelo usufruto.

Não é obstáculo que a remuneração, sob a forma de bonificação de um ativo, esteja sujeita a variações do mercado, pois, mesmo assim, manterá seu caráter de ganho em razão da prestação de serviços decorrentes da relação de trabalho.

Da mesma forma, não é imprescindível que a remuneração esteja vinculada ao desempenho do trabalhador. Com base nos documentos dos autos, o programa da empresa não condiciona o recebimento de dividendos e juros sobre o capital próprio à avaliação da performance individual, ainda assim o participante deverá permanecer vinculado à companhia por um determinado período, no qual desenvolverá a sua atividade em favor do outorgante.

Mantém-se a decisão recorrida.

(iv) Aposentadoria Especial

A fiscalização procedeu ao lançamento de ofício para exigência da contribuição adicional para o financiamento da aposentadoria especial, nos termos do artigo 57, § 6º. da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, c/c art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, em virtude do reconhecimento do trabalho sob a efetiva exposição ao agente nocivo ruído por parte do segurado empregado Mauri Alberto Berger, nos autos do processo judicial sob o nº 5002664-98.2014.404.7009, com tramitação na Justiça Federal do Paraná.

O Poder Judiciário, em sentença de primeiro grau, reconheceu como atividade especial aquela exercida no intervalo de 01/01/1999 a 30/06/2008 e de 01/07/2008 a 08/07/2013, tendo a fiscalização efetivado o lançamento exclusivamente para o período compreendido entre 01/2012 e 12/2012.

Em sua defesa, a recorrente alega que não integrou a lide processual, movida pelo trabalhador em face do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), motivo pelo qual não pode ser afetada pela decisão judicial proferida naquele processo, por força do art. 506 do Código de Processo Civil (CPC), veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

Pois bem.

Em verdade, o debate sobre os efeitos da sentença para o contribuinte, em razão de não integrar a lide, não possui a relevância que pretende dar a empresa recorrente para a solução do litígio administrativo.

Com efeito, não há qualquer óbice à utilização de prova emprestada, conforme se vê do art. 372 do CPC, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal:

Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

O uso de prova produzida em outro processo não exige identidade de partes, prescindindo-se que sejam as mesmas partes na origem e no processo de destino da prova emprestada, conforme entendimento da jurisprudência pátria.⁴

Na ação judicial, o segurado obteve o reconhecimento de sua exposição ao agente nocivo ruído, no período de 01/2012 a 12/2012, em níveis acima de 85 dB (decibéis). O Juízo decidiu que os equipamentos de proteção individual (EPI) eram insuficientes para neutralizar os efeitos à exposição do ruído acima dos níveis de tolerância (fls. 2.184/2.195).

Dos fundamentos da decisão judicial, extrai-se:

(...)

Cumpre registrar, ainda, que, para a função de operador de recuperação e vapor, nos autos nº 5000809-21.2013.404.7009, a empregadora Klabin S.A. mencionou a existência de novo laudo técnico, elaborado em 29/02/2012, citando a sujeição do trabalhador à pressão sonora de 85,2 dB(A), o qual será anexado no evento a seguir.

Mesmo considerando a redução da pressão sonora descrita a partir de 2012, o reconhecimento do exercício de atividade prejudicial à saúde é medida correta, isso porque, com o início da vigência do Decreto 4.882/2003, em 19/11/2003, a exposição habitual e permanente a nível de ruído superior a 85 dB(A) já autoriza a contagem diferenciada de tempo de contribuição.

Levando-se em conta o que foi descrito no item II.a.4 da fundamentação da sentença, **impositivo reconhecer como atividade especial aquela exercida no intervalo de 01/07/2008 a 08/07/2013.**

(...)

(Destaque do Original)

Quanto ao teor da decisão judicial proferida, que reconheceu o exercício de atividade especial, o magistrado determinou a comunicação da RFB, a fim de que fossem tomadas as providências cabíveis no que pertinente à cobrança de eventuais contribuições previdenciárias, nesses termos (fls. 2.195):

(...)

Oficie-se à Delegacia da Receita Federal e ao Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos requeridos pelo INSS em contestação, relatando o reconhecimento do exercício de atividade especial nos presentes autos, a fim de tomem as providências cabíveis no âmbito de suas atribuições, no que pertine à cobrança de eventuais contribuições previdenciárias.

(...)

⁴ Embargos em Recurso Especial nº 617.428/SP, relator Ministro Nancy Andrighi, Corte Especial, julgado em 4/6/2014.

(Destaque do Original)

Não foram trazidos indícios nos autos, ou mesmo consta das alegações da recorrente, que a autoridade fiscal extrapolou os limites de compartilhamento determinado pelo Poder Judiciário.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador definido em lei, razão pela qual com o reconhecimento da atividade laborativa em condições especiais que prejudiquem a saúde, que dá direito à concessão de aposentadoria especial, impõe o seu financiamento com os recursos provenientes do adicional de que trata o art. 57, § 6º, da Lei nº 8.213, de 1991, c/c art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991.

Vale dizer, a vinculação do empregador à relação jurídico-tributária, na qualidade de sujeito passivo, independe da sua participação na ação judicial, pois decorre da aplicação direta da lei.

Facultado o contraditório e a ampla defesa no contencioso administrativo fiscal, a empresa recorrente deixou de apresentar prova eficaz que o ex-empregado não esteve exposto ao agente ruído, em níveis acima de 85 dB, no período de 01/2012 a 12/2012.

Em relação à exposição ao agente nocivo ruído acima dos limites legais de tolerância, a jurisprudência do CARF é firme no sentido da incidência do adicional para custeio da aposentadoria especial, ainda que adotadas medidas de proteção coletiva ou individual.

A título ilustrativo, a ementa do julgado abaixo:⁵

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2018 a 31/12/2019

EXPOSIÇÃO A AGENTES NOCIVOS. RUÍDO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. INEFICÁCIA.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário com Agravo nº 664.335/SC, com repercussão geral reconhecida, assentou que o uso de equipamento de proteção individual não afasta a contagem de tempo de serviço especial para aposentadoria, na hipótese de exposição do trabalhador ao agente nocivo ruído acima dos limites legais de tolerância.

EXPOSIÇÃO A AGENTES NOCIVOS. RUÍDO. ADICIONAL DESTINADO AO FINANCIAMENTO DA APOSENTADORIA ESPECIAL. INCIDÊNCIA.

No caso da exposição do trabalhador ao agente nocivo ruído acima dos limites legais de tolerância, ainda que haja adoção de medidas de proteção coletiva ou individual para neutralizar ou reduzir seus efeitos no ambiente de trabalho, não resta descaracterizado o tempo de serviço especial para aposentadoria e,

⁵ Acórdão nº 2102-003.551, de 04/12/2024, relator conselheiro Cleberson Alex Friess.

consequentemente, é devida a contribuição adicional para custeio da aposentadoria especial.

(...)

A ausência do trânsito em julgado não afasta a possibilidade do lançamento de ofício, até para prevenir a decadência.

Por sinal, não há que se cogitar de crédito tributário alcançado pela decadência, porquanto o período do lançamento fiscal se refere exclusivamente às competências 01/2012 a 12/2012.

Como justificou a decisão recorrida (fls. 2.647):

(...)

Portanto, tendo os fatos geradores ocorridos ao longo do ano de 2012, válido se mostra o lançamento ocorrido em 30/01/2017, na forma de contagem prevista no artigo 150, 4º. do Código Tributário Nacional - CTN.

(...)

A conversão do período de atividade comum de 21/02/1985 a 24/11/1988 e 25/11/1988 a 31/05/1991 em atividade especial, mencionado pela recorrente, não está abrangido pelo auto de infração.

Conclusão

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade**

Com a devida *venia* a este Colegiado, venho deixar consignado, expressamente, o meu posicionamento divergente em relação ao voto do Ilustre Relator Presidente, especificamente, quanto à tributação pelas contribuições previdenciárias sobre (i) plano de aquisição de ações por parte dos Dirigentes, (ii) gratificação paga por ocasião da demissão e (iii) valor sobre a aposentadoria especial de 25 anos ao segurado ex-empregado Mauri Alberto Berger.

Saliento que as matérias que divirjo são eminentemente fáticas e de provas, cuja natureza jurídica pode variar processo a processo, a despeito de terem a mesma nomenclatura.

Inclusive, a depender do “modus operandi” a que as partes acordaram sobre pagamento, condições, prazos, a natureza jurídica certamente se diferenciará.

Passo assim, aos esclarecimentos.

(i) Plano de aquisição de ações por parte dos Dirigentes

O recorrente destacou às fls. 2680:

“B.3 – Aquisição de Ações por parte dos Dirigentes:

41. Conforme exposto pela fiscalização, tanto que mencionado no Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente instituiu o chamado Plano de Outorga de Ações, devidamente autorizado pela CVM, dirigido aos membros da diretoria e colaboradores estratégicos da Companhia. Trata-se de um incentivo a que estes diretores e funcionários especiais invistam, no melhor dos sentidos, na companhia, apostando nos seus resultados e na sua continuidade. Segundo o referido plano, **estes diretores e funcionários estratégicos poderão destinar de 25% a 70% de sua remuneração variável para adquirir ações preferenciais da companhia, que são mantidas em tesouraria.**

42. Este incentivo contempla basicamente a fidelização destes empregados, de modo que **durante 03 (três) anos estes diretores e colaboradores estratégicos não poderão alienar estas ações adquiridas**, recebendo a nua propriedade destas ações após este período, durante o qual faz jus somente ao recebimento, o que se dá por meio de usufruto, de eventuais dividendos que as aludidas ações venham a gerar.

43. Pelo que está bastante claro no instrumento de aquisição das ações por parte deste seletos e diminuto número de empregados (vide contratos anexos - docs. 04 a 17 da impugnação), **a aquisição das aludidas ações é feita com a remuneração variável do próprio empregado, sobre a qual, por óbvio, já incide a contribuição previdenciária.**

44. E em sendo **adquiridas as ações com o próprio salário do empregado**, não se pode falar em pagamento de contribuição previdenciária sobre o valor das ações ou sobre o rendimento delas na medida em que o produto do salário (os rendimentos variáveis do salário, da ordem de 25% a 75%) já é tributado. Também não se pode falar em incidência sobre a diferença entre o preço de aquisição e o preço de mercado das ações.

45. Quanto ao fato de haver, à época da autuação, uma diferença entre o preço de aquisição da ação e o preço de mercado das ações, não pode prosperar a acusação fiscal de que esta diferença configuraria **“remuneração indireta”** e, como tal, sujeita ao pagamento da contribuição previdenciária.

(...)

49. De fato, se por um lado a empresa não pode “obrigar” esta categoria de empregados a adquirir ações quando o preço de mercado estiver bastante elevado, sob pena de ser acusada de constranger seu subordinado a investir compulsoriamente na companhia, por outro lado não pode permitir que esta categoria adquira as ações quando o preço destas estiver bastante reduzido, sob pena de prejudicar os demais acionistas minoritários. Daí porque o mais justo critério parece ser aquele por ela empregado: estabelecer um preço médio de mercado, baseado nos mais recentes pregões.

50. Ao contrário do que dispõe o acórdão ora combatido, a aquisição de ações por parte do empregado é de sua liberalidade, ou seja, o empregado paga pelas ações que desejar adquirir, não é por parte da empresa que ocorre qualquer pagamento.

51. Ademais, a aquisição direta das ações apenas se conclui após três anos, quando finalmente ocorrerá o domínio útil e resolúvel destas ações.

Dentre este período de três anos o empregado detém apenas o usufruto das ações, não podendo vendê-las, o que será novamente reforçado no próximo item, B.4.

Entendo que o regime de *Stock Option Plan*⁶, ainda que no caso dos autos tenha sido intitulado de “aquisição de ações”, tem tratamento previsto no art. 168, § 3º, da Lei n. 6.404/1976.

Nesse sentido, a meu ver, apesar de ser oportunizado aos que são colaboradores da recorrente (por serem funcionários), compartilho do entendimento de que se o plano tem natureza mercantil. Essa é a posição firmada no Tema 1226, pelo STJ⁷, julgado que, apesar de tratar de processo atinente à imposto de renda da pessoa física/IRPF, debate justamente a natureza jurídica da verba.

Com base nisso, a meu ver, entendo que a efetiva aquisição de ações pelos diretores junto à companhia outorgante da opção de compra, não configuraria recebimento de remuneração, nos termos do art. 28, I, da lei 8.212/91, consistente em “remuneração auferida entendida como 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

⁶ Citação no Tema 1226, em voto do Ministro Sérgio Luiz Kukina: “Stock Option Plans (SOP), doutrina abalizada dispõe que se trata de “plano em que são estabelecidos os requisitos da opção de compra de ações. Existe a possibilidade de o empregado adquirir as ações da empresa por preço em média abaixo do mercado e de vendê-las com lucro” (MARTINS, Sérgio Pinto. Direito do Trabalho, 31ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 266).”

⁷ TESES FIRMADAS: a) No regime do *Stock Option Plan* (art. 168, § 3º, da Lei n. 6.404/1976), porque revestido de natureza mercantil, não incide o imposto de renda pessoa física/IRPF quando da efetiva aquisição de ações, junto à companhia outorgante da opção de compra, dada a inexistência de acréscimo patrimonial em prol do optante adquirente. b) Incidirá o imposto de renda pessoa física/IRPF, porém, quando o adquirente de ações no *Stock Option Plan* vier a revendê-las com apurado ganho de capital. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202301440349>

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”.

Conforme disposto no voto do Tema 1226, a natureza estritamente mercantil do *stock option plan*, tem por pressupostos:

- (a) onerosidade, já que as ações são adquiridas com os recursos do empregado;
- (b) voluntariedade, considerando que, uma vez ofertado o plano, o participante apenas no futuro decidirá se a ele quer aderir; e
- (c) risco, haja vista que nada impede que a alienação posterior das ações no mercado financeiro se dê por valor inferior ao da aquisição.

Dessa forma, o caso em tela, por ter natureza estritamente mercantil, inexistente incidência de contribuição previdenciária por não ser salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, §9º, da Lei 8.212/91.

(ii) Da gratificação paga por ocasião da demissão

A Lei 8.212/91, art. 28, §9º, “e”, item 5, estabelece expressamente que, não integram o salário-de-contribuição os valores recebidos a título de incentivo à demissão, conforme reproduzo adiante:

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

(...)§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)” – destaques desta Relatora

Assim, para os efeitos da lei, consideram-se verbas de caráter remuneratório e que devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, o “total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.”

De outra parte, ainda que os rendimentos ajustados decorram do contrato de trabalho, mas estejam *expressamente* elencados em uma das exceções do §9º do art. 28, da lei

8.212/91, o que é o caso em tela, estar-se-á diante de uma verba sem a respectiva incidência previdenciária.

Portanto, considero que não há a incidência previdenciária, assistindo razão ao recorrente.

(iii) Da ação ajuizada sobre aposentadoria especial de 25 anos ao segurado ex-empregado

Conforme constou às fls. 73 dos autos, a sentença judicial aponta que a ação foi proposta pelo ex-funcionário tão somente em face do INSS, não sendo a recorrente parte da lide.

A referida ação abarcou os períodos trabalhados em condições *prejudiciais à saúde*, requerendo conversão do período da atividade comum de 21/02/85 a 24/11/1988 e de 25/11/1988 a 31/05/1991 em atividade especial (fls. 111/112), conforme a mencionada sentença judicial de fls. 73, que retratou:

“Trata-se de ação ordinária ajuizada por Mauri Alberto Berger, em que postula a concessão de aposentadoria especial com o reconhecimento de períodos trabalhados em condições **prejudiciais à saúde**, de 01/01/1999 a 31/07/1999, de 01/08/1999 a 31/12/2000, de 01/01/2001 a 30/06/2008, de 01/07/2008 a 30/04/2010 e de 01/05/2010 a 08/07/2013. Requer, ainda, a conversão do período de atividade comum de 21/02/1985 a 24/11/1988 e de 25/11/1988 a 31/05/1991 em atividade especial, pela aplicação do fator de redução 0,71.

Narra ter trabalhado como operador de usina termoeletrica e operador recuperação e vapor, enquanto funcionário da empresa Klabin S.A., em **condições prejudiciais à saúde, sujeito a agentes físicos e químicos**. Juntou documentos.” – destaques desta Relatora

Em que pese as ponderações do I. Relator, discordo da solução dada pela decisão recorrida, por entender que, processualmente, não é a solução prevista em lei.

O recorrente mencionou às fls. 2687:

“**67.** Ora, como é fácil perceber da documentação anexa (docs. 31 a 80 da impugnação), relativa àquele processo judicial, a ora Recorrente não fez parte daquela lide e, por isto mesmo, **não pode ser afetada pela decisão judicial proferida naquele processo. Isto porque a coisa julgada se dá entre as partes do processo judicial e não afeta terceiros**, consoante estabelece o artigo 506 do Novo Código de Processo Civil:

“Art. 506. A **sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros**” – destaques desta Relatora

Dessa forma, entendo que a lavratura do auto de infração, culminando com este processo administrativo não se mostra adequado, nos termos da lei 8.213/91, que ora destaco:

“Art. 120. A Previdência Social **ajuizará ação regressiva** contra os responsáveis nos casos de: (Redação dada pela Lei nº 13.846, de 2019)

I - negligência quanto às **normas padrão de segurança** e higiene do trabalho indicadas para a proteção individual e coletiva; (Incluído pela Lei nº 13.846, de 2019)” - destaques desta Relatora

Inclusive, a própria lei que traz o remédio processual previdenciário (Lei 8.213/91) é a mesma lei destacada na sentença fundamentando o direito ali provido (item “II – **Fundamentação II. a) Da atividade especial**”), ao relatar que (...) “aposentadoria especial, disciplinada nos artigos 57 e 58 da Lei 8.213/1991, é espécie de aposentadoria por tempo de serviço, com redução deste, diante das condições diferenciadas sob as quais o trabalho é prestado, expondo os segurados a agentes nocivos à sua saúde ou a riscos à sua integridade física.”⁸ Destaco:

“O ordenamento jurídico deve ser entendido como um sistema de normas não-contraditórias e que devem ser harmonizadas pelo intérprete, no intuito de se obter soluções igualitárias. Assim, quando ocorre de ramos distintos do Direito (como o Direito Previdenciário e o Direito do Trabalho) lidarem com a mesma problemática, deve o aplicador do direito enfrentar a questão da influência recíproca no tratamento legislativo dos temas e das soluções.

Há de se entender, portanto, que se o Direito do Trabalho preconiza a neutralização da insalubridade, tendo esta (a neutralização) por caracterizada quando adotadas medidas que conservem o ambiente de trabalho dentro dos limites de tolerância, ou ainda quando houver a utilização de equipamentos de proteção individual ao trabalhador, que diminuam a intensidade do agente agressivo a limites de tolerância, não há razão para não se aceitar isso no âmbito do Direito Previdenciário.”

Deveria, portanto, o INSS, ajuizar a referida ação de regresso, eventualmente contra a empresa, como aliás, foi determinado na sentença judicial que determinou fosse “oficiada a Delegacia da Receita Federal e ao Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos requeridos pelo INSS em contestação, relatando o reconhecimento do exercício de atividade especial nos presentes autos, a fim de tomem as providências cabíveis no âmbito de suas atribuições, no que pertine à cobrança de eventuais contribuições previdenciárias.”

Assim, pelas razões acima, voto divergindo do I. Relator Presidente, acompanhando-o nos pontos remanescentes.

Assinado Digitalmente

⁸ Ação ordinária (procedimento comum ordinário) nº 5002664-98.2014.404.7009/PR Disponível em: https://eproc.jfpr.jus.br/eprocV2/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=701415269491778291020000000018&evento=827&key=ac98dee60d14ae8d7bd22761e0ff6457b6476e7039c8d338e785ed14dac616c8&hash=ff434acc903c43c8258be53d8015fa94

ACÓRDÃO 2102-003.796 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10314.720209/2017-60

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

DOCUMENTO VALIDADO