

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10580.733577/2011-32  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2403-002.951 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de março de 2015  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** SUZANO PAPEL E CELULOSE S. A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO.**

A base de cálculo das contribuições previdenciárias corresponde à totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços.

As verbas não sujeitas à tributação devem ser especificadas em lei.

**MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.**

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - MULTA DE OFÍCIO - EXCLUSÃO**

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Se à época dos fatos geradores a multa de ofício não existia para o tributo em questão, ela deve ser excluída do lançamento.

**ABONO. NÃO INCIDÊNCIA**

Sobre abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: (i) determinar a exclusão da tributação incidente sobre PLR de Diretores e Gerentes. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari(relator)O conselheiro Ivacir Júlio de Souza votou pelas conclusões (ii) determinar a exclusão da tributação do Incentivo de Longo Prazo- ILP. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari(relator), (iii) determinar, até a competência 11/2008, a exclusão da multa de ofício e o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91 prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão das multas. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão da tributação incidente sobre Ganho Eventual, Acordo Coletivo Noturno, Abono Eventual e Abono Indenizatório. Pelo voto de qualidade, em manter a tributação do Auxílio Filho Excepcional. Vencidos os conselheiros Ivacir Julio de Souza e Ewan Teles Aguiar e Marcelo Magalhães Peixoto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto.



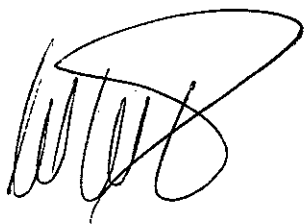
Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Marcelo Magalhães Peixoto

Relator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Julio de Souza, Ewan Teles Aguiar, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.



## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, Acórdão 15-32.499 da 7ª Turma, que julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo transcrita.

### *CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa, por obscuridade do lançamento. O Relatório Fiscal e os anexos do Auto de Infração trazem informações seguras e detalhadas sobre a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas e o total acrescido de juros e multa, além da fundamentação legal das rubricas levantadas.*

### *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

*A participação nos lucros ou resultados da sociedade empresária, quando paga ou creditada em desacordo com a Lei específica, integra o salário de contribuição previdenciário.*

### *GANHOS EVENTUAIS. ABONOS SALARIAIS.*

*Os ganhos eventuais e os abonos salariais concedidos que não sejam expressamente desvinculados do salário por força de lei integram o salário de contribuição.*

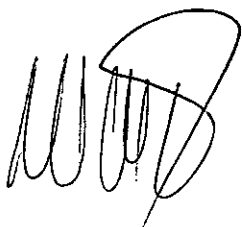
### *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO FILHO EXCEPCIONAL.*

*Entende-se por salário de contribuição, para o empregado, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades, destinados a retribuir o trabalho. Somente as parcelas expressamente previstas no artigo 28, parágrafo 9º da Lei n.º 8.212/91 não integram o salário de contribuição.*

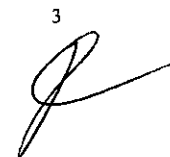
*O auxílio filho excepcional não está elencado entre as hipóteses excludentes do salário de contribuição.*

### *ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA.*

*A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando o pagamento do crédito for postulado pelo contribuinte ou quando do ajuizamento de execução fiscal.*



3



### INCONSTITUCIONALIDADE.

*Não cabe ao órgão administrativo julgar sobre a constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo, enquanto não expurgada do ordenamento jurídico, a norma tem presunção de constitucionalidade, motivo pelo qual cabe à autoridade fiscal cumpri-la, já que exerce atividade administrativa plenamente vinculada.*

### PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

*Indefere-se o pedido de perícia quando não preenchidos os requisitos previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Ademais, há de se indeferir o pedido de prova pericial ou diligência quando se mostram desnecessários e protelatórios. Estando presentes nos autos os elementos para a formação da convicção do julgador, tal pretensão não pode ser acatada.*

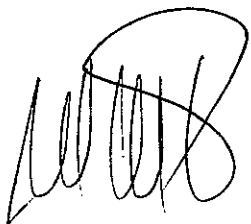
O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

***Trata-se de processo que agrupa os Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, sob os seguintes DEBCAD nº: 37.365.2747, 37.365.4480 e 37.365.2739, consolidados em 06/12/2011.***

*A ação fiscal foi autorizada através do MPF nº 05.1.00.00.201100564, iniciada através do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF em 13/07/2011 (ciência pessoal nesta data, fl. 207) e encerrada em 07/12/2011 com a lavratura Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (TEPF), fl. 205.*

*A tabela abaixo apresenta um resumo dos Autos de Infração que compõem o processo sob julgamento:*

DEBCAD Nº	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	VALOR TOTAL
37.365.274-7	01/2007 a 12/2008	Contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre as remunerações de empregados não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).	R\$21.703.435,38
37.365.448-0	01/2007 a 12/2008	Contribuições sociais devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), incidentes sobre as remunerações de empregados não declaradas em GFIP.	R\$3.314.101,93
37.365.273-9	03/2007 a 09/2008	Obrigação acessória cujo fato gerador é apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Código de Fundamentação Legal -CFL 68.	R\$586.905,55



*O Relatório Fiscal foi dividido em duas partes: parte A (obrigações tributárias principais) e parte B (obrigação tributária acessória).*

*Informa ainda a Fiscalização que a ciência do início da ação fiscal foi dada ao contribuinte por meio do TIAF Termo de Início da Ação Fiscal, em 13 de julho de 2011, momento em que foram solicitados o Estatuto Social da empresa, o regulamento da política de remuneração de seus executivos e diretores, os Relatórios de Administração, Atas das Assembléias, as folhas de pagamentos dos Dirigentes e as respectivas GFIP.*

*Pontua a Fiscalização que constam informações nas Notas explicativas (2007 a 2009) que os Diretores executivos e os Conselheiros recebem pelos serviços prestados uma remuneração fixa e outra variável. A remuneração fixa é estipulada de acordo com os salários praticados no mercado e a variável de acordo com critérios de produtividade.*

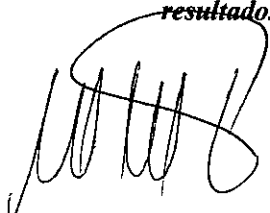
*Também foram solicitados os acordos de PLR para apuração do cumprimento dos requisitos legais que autorizam o pagamento destes valores, sem que se caracterizem como base de contribuição previdenciária. A participação nos resultados e lucros tem natureza remuneratória, contudo a Constituição Federal desvincula esta verba da remuneração desde que pagos em conformidade com a Lei.*

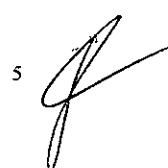
*Relata a Fiscalização que as folhas de pagamento de 2007 a 2009 foram analisadas para a verificação dos valores pagos a título de PLR e a correta indicação da rubricas que serviram de base para o cálculo da contribuição previdenciária devida e declarada.*

*Quanto à remuneração do Pessoal Chave da Administração, foi esclarecido pelo Contribuinte que a remuneração dos Dirigentes era constituída de um valor fixo e outro variável relativo a Programas de Incentivos e Participação nos Resultados. Estes programas de Participação nos Resultados envolvem remunerações a curto e a longo prazo, de acordo com as regras e metas previamente estabelecidas.*

*Quanto aos Dirigentes Contribuintes Individuais, observou-se que estes são apenas Conselheiros e os valores apresentados na Folha de pagamento, a título de honorários e participação em Comitês, foram declarados em GFIP. Foi informado também que estes contribuintes não receberam Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) e nem participaram dos programas de incentivo de Longo Prazo oferecidos pela empresa nos anos fiscalizados.*

*Os dirigentes empregados, nominados como Diretores e gerentes, receberam remuneração fixa e variável. A variável foi estabelecida de acordo com planos próprios de incentivos, de curto e longo prazo. Estes incentivos são as participações nos resultados.*



5 

***A remuneração dos empregados que não tem cargos de direção (gerentes e executivos), é composta pela remuneração fixa (salário) e pela variável. A remuneração variável corresponde à PLR que é prevista em acordos anuais de participação nos Lucros e Resultados (PLR).***

*Tendo em vista que a empresa beneficiou todos os empregados com os planos de incentivos, foram solicitados e analisados os planos e acordos de PLR. A empresa apresentou os planos de PLR firmados em acordos com os empregados, a Política de Participação nos Resultados (incluindo a PLR dos cargos de direção e gerencia) e o Plano de Incentivo de Longo Prazo (ILP).*

*Após recebimento da documentação solicitada, foram feitas verificações na folha de pagamento. Foram analisadas as bases não oferecidas à tributação pelo contribuinte, bem como as rubricas que foram consideradas como base de contribuição, de acordo com tabela de incidência da folha. Neste trabalho, também foi feito o batimento entre a remuneração total constante na Folha, GFIP e DIRF.*

*Para fins elucidativos, dividimos os trabalhadores da Suzano em grupos distintos para análise da remuneração variável: os Conselheiros (Contribuintes Individuais), os Diretores Empregados previstos no Estatuto, os de cargo de direção (gerentes) sem previsão estatutária e os outros empregados.*

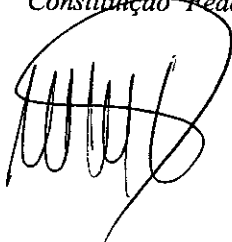
*Da auditoria efetuada, identificou-se fato gerador de contribuição previdenciária não oferecido à tributação. Esta ocorrência corresponde a valores pagos aos empregados da empresa que não foram considerados, na Folha, como verbas remuneratórias, mas que pela sua natureza e origem estão vinculados ao trabalho e se caracterizam como verbas em que incide contribuição previdenciária.*

*Não foram observadas divergências na remuneração dos Contribuintes Individuais (Conselheiros), considerando a documentação apresentada.*

*A apuração de todos os fatos foi feita com base nas folhas digitais entregues pela empresa. Estas folhas foram apresentadas no formato MANAD. O primeiro arquivo de MANAD entregue foi utilizado para o estudo de todas as bases. Posteriormente, a empresa entregou mais dois arquivos de MANAD, pois os primeiros apresentaram algumas falhas. Os ajustes foram efetuados e a fiscalização trabalhou como primeiro arquivo apresentado. Para melhor desenvolvimento dos trabalhos, foram feitas análises separadas dos itens em que foram identificadas irregularidades, da seguinte forma:*

#### **Pagamento de PLR - empregados em geral.**

*A Lei 8212/91 dispõe que não integrará a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias os pagamentos efetuados aos empregados a título de PLR desde que sejam atendidos os requisitos previstos na Lei específica, ou seja, na Lei 10.101/2001. No mesmo sentido dispõe o art. 7º, XI da Constituição Federal. Desta forma, fica evidente que só há*



*afastamento da contribuição previdenciária sobre o pagamento de PLR quando o contribuinte atende a todos os requisitos legais e, assim, adquire o direito à isenção.*

*O Contribuinte sob ação firmou diversos acordos, no período fiscalizado, de modo a atender todos os grupos de trabalhadores que lhes prestam serviços. Foram entregues 6 acordos diferentes de PLR pelo contribuinte, e cada um será visto de forma individualizada, para que seja possível apurar o cumprimento da legislação específica em cada situação:*

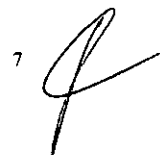
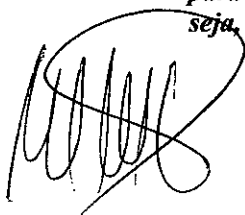
- 1. Acordo firmado entre a Suzano e a comissão de empregados das unidades Suzano e Rio Verde;*
- 2. Acordo firmado entre a Suzano e a comissão de empregados da unidade de negócio florestal/SP;*
- 3. Acordo firmado entre a Suzano e a comissão de empregados do escritório central e unidade de negócios de distribuição Anchieta;*
- 4. Acordo firmado entre a Suzano e a comissão de empregados da unidade projeto Grandis Maranhão;*
- 5. Acordo firmado entre a Suzano e a comissão de empregados da unidade Embu;*
- 6. Acordo firmado entre a Suzano e a comissão de empregados das unidades Industrial/BA e de Recursos Florestais/BA e ES.*

*Os sindicatos envolvidos foram diligenciados e intimados a apresentar informações sobre a participação dos mesmos nos acordos citados, no período de 2007 a 2009.*

*Todos os acordos apresentados foram firmados sempre com uma comissão de empregados, conforme procedimento previsto no inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000. Este dispositivo legal exige, também, que a comissão de empregados seja integrada por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. Cabe ressaltar, também, o parágrafo 2º do artigo 2º, que diz que o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

*Nos acordos firmados com as diversas unidades de produção da empresa, com exceção das unidades da Bahia, foi constatado que, nos documentos elaborados, havia assinaturas dos representantes indicados nos campos reservados e, na maioria, foram apresentadas cartas-convite aos sindicatos envolvidos, informando a data da celebração do acordo e a solicitação de indicação de um representante.*

*Nos acordos realizados com os trabalhadores lotados em unidades da Bahia, foi possível verificar que não houve representante indicado pelos sindicatos, pois os locais previstos para as assinaturas destes representantes estavam apócrifos, ou seja, os documentos elaborados não foram assinados no campo*



*indicado para os representantes indicados pelos sindicatos. Também não foi apresentado qualquer documento que demonstrasse que os sindicatos envolvidos fossem convidados a participar ou informados sobre a data para elaboração do acordo.*

*Os sindicatos destas unidades (BA e ES), SINTREXBEM e SINDICELPA, foram intimados a prestar esclarecimentos e não confirmaram a participação nos acordos de PLR dos anos 2007 a 2009. Neles, não há assinatura de representantes sindicais e nem foram apresentadas cartas-convite para estes entes.*

*Quanto à exigência legal de arquivamento do acordo anual nestes sindicatos, SINTREXBEM e SINDICELPA, somente o SINTREXBEM realizou, apenas no ano de 2007. Nos outros anos não há comprovação de arquivamentos dos acordos nos sindicatos envolvidos, conforme determina a lei.*

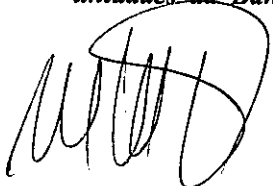
*A empresa foi intimada a esclarecer se os programas de participação nos lucros foram arquivados nas entidades sindicais dos trabalhadores. Em resposta, afirmou que o arquivamento era responsabilidade dos sindicatos. Contudo, a Lei 10.101/2000 não faz esta ressalva.*

*Também intimamos a empresa a informar se houve a apresentação da carta-convite para participação dos sindicatos SINTREXBEM E SINDICELPA. Em resposta, afirmou que a comissão de negociação do PLR é eleita pelos funcionários da empresa mediante processo eletivo específico, e que, dentro do período sob fiscalização, pelo menos 7 empregados da empresa acumulavam as funções eletivas de diretor dos sindicatos, ou seja, desempenhavam cargos de representação sindical decorrente de eleição prevista em lei. Em relação à carta-convite, afirmou que a legislação do PLR não indica que haja a figura da carta-convite ou formalidade outra diferente da representação sindical prevista no § 4º do art. 543 da CLT.*

*Em nova intimação, foi perguntado ao contribuinte se foram tomadas as medidas previstas no artigo 614 e 617 da CLT, no que ele respondeu que os procedimentos previstos na CLT referem-se às convenções e acordos coletivos de trabalho, não sendo essa a modalidade do PLR adotada pelos empregados com a empresa, e sim a do artigo 2º, inciso I da lei nº 10.101/2000. Esclareceu, ainda, que não se observa a disposição dos sindicatos obreiros em adotar a negociação do PLR mediante acordo coletivo.*

*A PLR paga aos empregados lotados nos estabelecimentos da Bahia não está de acordo com a legislação específica. Não houve participação de representante indicado pelos sindicatos da categoria, e os acordos não foram devidamente arquivados nos entes representativos.*

*Diante o exposto, resta demonstrado que a empresa descumpriu as exigências da Lei nº 10.101/2000. Este descumprimento faz com que as quantias pagas aos empregados, lotados nas unidades da Bahia, a título de PLR, passem a ter natureza*



*remuneratória, sujeitas, portanto, à incidência de contribuição previdenciária.*

*Os estabelecimentos ativos no período e com localização na Bahia foram:*

*16.404.287/0001-55, 16.404.287/ 0013-99, 16.404.287/0029-56 e 16.404.287/0012919.*

*Os valores apurados a título de PLR identificados nas folhas de pagamentos destes estabelecimentos foram lançados no levantamento correspondente, a fim de que fosse calculada a contribuição previdenciária devida.*

*Planos PLR diretores e gerentes (política de participação nos lucros e resultados da empresa) e Plano ILP (Incentivo de Longo Prazo).*

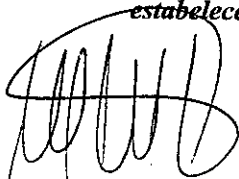
*O contribuinte pagou a PLR de forma diferenciada para os seus empregados com determinados cargos executivos (de direção e gerência), inclusive aos diretores estatutários, no período fiscalizado. O PLR destes empregados foi definido pela empresa de forma unilateral, como uma maneira de alavancar resultados e fidelizar seus executivos. Foram elaborados dois Planos de Participação para estes funcionários, um de longo e outro de curto prazo.*

*Para elaborar estes planos, a empresa utilizou-se dos acordos firmados com as Comissões de Empregados, como uma forma de aparentar que os planos dos Executivos fazem parte do acordo de PLR firmado com a referida comissão. Mas, como está evidenciado nos documentos analisados, não houve participação de empregados ou de qualquer sindicato na elaboração destes planos.*

*A estratégia utilizada pela empresa foi a de acrescentar uma cláusula, no Acordo de PLR firmado com a comissão, autorizando a empregadora a elaborar planos específicos e diferenciados para aqueles que exercem certos cargos de gestão ou confiança, a fim de aproveitar os benefícios dados pela Lei. Em todos os acordos firmados com a comissão de empregados e sindicatos existe uma cláusula prevendo a possibilidade da criação deste plano à parte para dirigentes. A título exemplificativo, destacamos abaixo a cláusula de um dos acordos:*

*8.2 O presente PLRE inclui a possibilidade de a EMPREGADORA estabelecer e adotar, isolada e exclusivamente, no decorrer do exercício de \*\*\*\* (ano), um programa de participação específico para empregados que exercem cargos de gestão ou de confiança, com os mesmos efeitos previstos na legislação...*

*Por essa cláusula, se percebe o caráter unilateral dos planos dos diretores e gerentes, já que diz que a empregadora estabelecerá, isolada e exclusivamente, o plano daquela*



*categoria de empregados. Vale dizer, não haverá negociação entre a empresa e seus empregados na fixação das regras desse PLR específico. Essa unilateralidade vai de encontro aos requisitos da Lei 10.101/00 e, portanto, faz com que a PLR paga aos diretores e gerentes integre o salário de contribuição, conforme previsto pela Lei 8212/91.*

*O plano dos executivos (diretores e gerentes) não foi elaborado conforme determinação legal, as regras adotadas para os mesmo não foram expostas a toda categoria e nem discutidas. Foi um programa elaborado pela própria Administração da empresa como um plano de remuneração variável dos seus executivos. Os documentos elaborados foram denominados como de Política de participação nos lucros e resultados da empresa (PLRE, APE e AP) e Plano de Incentivo de Longo Prazo (ILP).*

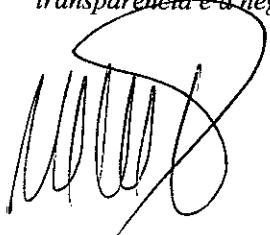
*No documento que trata da AP e APE, verificou-se que a Suzano elaborou três tipos de Programas de Participação nos Lucros e Resultados:*

- 1. PLRE geral para seus colaboradores (atendidos pelos acordos de PLR Comissão de empregados e sindicatos);*
- 2. PLR dos Gerentes denominada de AP (Alta Performance) e;*
- 3. PLR do Diretores (Estatutários) e Gerentes Executivos, denominada de APE (Alta Performance Executiva).*

*Percebeu-se que, no documento apresentado, não foram identificadas regras claras e objetivas para o alcance de metas, apenas temos os pesos necessários para seu alcance e os percentuais coletivos e individuais, conforme previsto no item 7.2 e 7.22 do referido programa (em anexo). As metas foram definidas em planilha elaborada pela empresa e assinada pelo diretor presidente e o diretor de cada área.*

*A empresa pode elaborar planos de remuneração diferenciados para seus empregados, inclusive para o pagamento de PLR, porém, para atender aos requisitos de isenção da Contribuição Previdenciária, devem ser atendidas as exigências da Lei 8.212/91. Assim, o contribuinte, ao dividir seus resultados com seus colaboradores, só será beneficiado com a isenção se atender a todos os requisitos exigidos pela Lei 10.101/2000. De outro modo, os valores pagos serão considerados bases de cálculo de Contribuição Previdenciária.*

*Na situação apresentada, não houve participação de empregados e sindicatos na elaboração dos planos de PLR dos executivos, o que viola a finalidade apontada na Lei de PLR (10.101/2000), bem como descumpre requisitos por ela exigidos no art. 2º. O fato de haver uma cláusula autorizando a feitura de um plano específico para estes empregados não descaracteriza a unilateralidade do plano elaborado, bem como não autoriza a empresa a utilizar-se da isenção previdenciária prevista no art. 28, § 9º, j, da Lei 8.212/91. Falta a transparência e a negociação necessária.*



*Desta forma, a PLR paga na forma do Plano de Remuneração Variável dos Executivos (AP/APE), ora auditado, deve ser oferecida à tributação, já que não atende aos requisitos legais para a isenção. Assim, todos os valores pagos a título de PLR aos diretores e gerentes foram considerados como base de incidência de contribuição previdenciária.*

*O programa de Incentivo de Longo Prazo (ILP) apresentado traz como objetivo "promover a retenção e atração de executivos e membros chave da organização, alinhando interesses entre acionistas e executivos fazendo com que os executivos tenham uma parcela significativa de seus recursos em ações da empresa."*

*Este plano também foi elaborado de modo unilateral pela empregadora e é ofertado a alguns dos seus Executivos (Vice Presidente, Diretor Presidente, Diretor e Diretor Executivo), podendo ser convidado alguns de seus colaboradores, conforme descrito no Item 2 do referido Plano.*

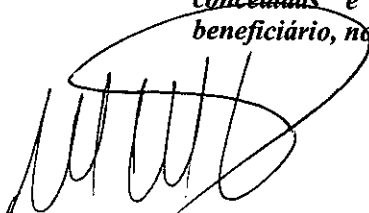
*Apesar do plano ser conhecido como uma forma de remunerar seus executivos através de ações fantasmas, não existe a emissão de ações de fato, existe apenas indexação de valores em ações. Assim, esclarece o Plano: "O programa estabelece a oportunidade de ganho em pecúnia atrelado ao valor real da "ação" no ato da atribuição, mais a valorização ou atrelado a valorização patrimonial. Não existe a transação com ações propriamente ditas, existe a valoração".*

*Para que este plano seja oferecido aos elegíveis, a empresa precisa atingir uma meta preestabelecida anualmente. O valor a ser atribuído será apurado com base nas regras indicadas no item 5 do Plano de ILP.*

*Desta forma, percebe-se que a empresa busca incentivar os elegíveis a participarem deste plano, criando uma política que visa manter a fidelização do empregado. É importante observar que o participante investirá com parte da sua remuneração de curto prazo, ou seja, parte de sua participação de curto prazo permanecerá na empresa pelo prazo do investimento. O beneficiário deixará de receber a PLR imediatamente e será beneficiado pelo plano. Estes valores são convertidos em ações de modo fictício, é uma forma de indexar os valores em número de ações.*

*A liquidação do benefício será em dinheiro e só ocorrerá após três anos da data da concessão. Caso haja demissão em período anterior, o beneficiário receberá de modo antecipado os valores correspondentes a que tem direito, se a demissão foi imotivada. Se o pedido partiu do beneficiário, este receberá apenas a parcela do investimento.*

*A empresa apresentou a planilha com todas as ações fantasmas concedidas e liquidadas, de forma individualizada por beneficiário, no período fiscalizado.*



*O Plano de Incentivo a Longo Prazo (ILP) é uma forma de complementar a PLR, só que a longo prazo. Não há como excluir seu caráter remuneratório e na sua liquidação ocorre o fato gerador. Na sua outorga, percebe-se que há uma expectativa de direito a ser concretizado após o prazo de três anos, pois se o beneficiário pedir demissão este não receberá o benefício.*

*A remuneração advinda da ILP foi paga de duas formas na folha de pagamento: na rubrica de PLR (cód. 1420) e na forma de ganhos eventuais (cód. 1245 ). Neste último caso, foi verificado que quando houve afastamento da empresa dos beneficiários do ILP, o que eles tinham direito foi pago sob o título de GANHO EVENTUAL LEI 9711.*

*O contribuinte foi questionado sobre o pagamento de ILP sob o título de ganho eventual e o mesmo respondeu que por não ser habitual havia pagamento de ILP na rubrica de GANHO EVENTUAL.*

*Diante da situação fática, percebe-se que estas remunerações são tributáveis no momento da liquidação pelo valor integral. A parte que foi integralizada pelo segurado é fato gerador também, pois corresponde a parcela de remuneração de PLR em que foi postergado o pagamento.*

*Os valores de ILP foram lançados nos Levantamentos de PLR (rub 1420) e nos levantamentos de Ganhos Eventuais Lei 9711 (rub. 1245).*

#### **Rubricas folha.**

*Todas as rubricas da folha foram analisadas com base nos arquivos do MANAD entregues e na tabela de incidência da folha.*

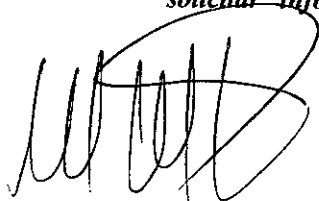
*Os ganhos eventuais pagos por liberalidade do empregador e sem qualquer relação com a produtividade, cargo ou salário do trabalhador não integram o salário de contribuição.*

*Entretanto, se estas verbas são pagas para retribuir o trabalho, o seu caráter passa a ser remuneratório.*

*A natureza remuneratória de qualquer verba paga ao trabalhador não está associada ao nome dado, mas a sua origem e natureza. Assim, o fato de nomear uma verba com o título de "Ganho Eventual Lei 9711" não afasta de imediato a natureza salarial e a contribuição previdenciária.*

*Nesse sentido, o artigo 28, §9º, da Lei nº 8.212, com redação dada pela Lei nº 9.711/98, diz que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.*

*Ainda, na verificação da folha, constatou-se que havia proventos sob o título de "Ganho Eventual Lei 9711/98", e os valores totais disponibilizados foram elevados, assim, tornou-se necessário buscar a origem e natureza destas verbas. Ao solicitar informações à empresa sobre a natureza destes*



*proventos, o contribuinte limitou-se a responder que se tratava de uma liberalidade da empresa e que não foi feito pagamento de forma habitual, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária, conforme determina a Lei 9.711/98.*

*Da análise destes pagamentos em folha, observou-se que, dos 214 beneficiários, 195 (91%) receberam os pagamentos na competência da rescisão do contrato de trabalho. Dos outros 19 beneficiários, 4 exercem a função de diretor, e 11 a função de gerente.*

*O contribuinte foi intimado a demonstrar a natureza indenizatória destas verbas na rescisão de contrato. Todos os termos de rescisão foram solicitados para melhor averiguação das verbas rescisórias.*

*Mais uma vez o contribuinte limitou-se a responder que se tratava de uma liberalidade da empresa, e que os pagamentos foram eventuais. Contudo, no procedimento de auditoria, percebeu-se que ocorreu pagamento de verbas de ILP (PLR de longo prazo) sob este título, paga ao funcionário Eduardo Lopes Sandre, em 20/12/2008. Outros pagamentos foram feitos na data de rescisão de diretores e gerentes. Assim, verificou-se que esta verba era utilizada para pagar parcelas da PLR de longo prazo que está associada ao cargo e à produtividade do segurado.*

*Diante deste fato, o contribuinte foi questionado sobre o pagamento de ILP a título de ganhos eventuais Lei 9711/98, e o mesmo admitiu, em resposta a este questionamento, que "um ganho eventual pode se referir, no caso de uma rescisão contratual, a um saldo de PLR".*

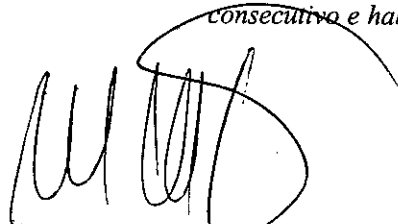
*Estes esclarecimentos demonstram que a rubrica de "Ganhos Eventuais Lei 9711" não se trata de verbas pagas por liberalidade, mas de verbas pagas por fatos relacionados aos cargos ou a produtividade e, desta forma, mesmo não sendo pagos de forma habitual, a sua natureza é eminentemente salarial, pois está vinculado ao trabalho.*

*Todos os valores pagos a este título foram considerados como base de cálculo de contribuição previdenciária.*

*Outra rubrica que sofreu incidência durante o procedimento fiscal foi a denominada "Ganho Eventual Acordo Coletivo Turno".*

*A empresa entendeu que esta verba teria caráter eventual, contudo, tal parcela foi verificada na convenção de trabalho apresentada.*

*Na convenção está previsto o pagamento de uma parcela fixa e anual aos trabalhadores de Turno. Conforme dados extraídos da folha, os pagamentos foram efetuados todos anos de modo consecutivo e habitual. Como não há previsão legal para afastar*



a incidência de contribuição previdenciária, todos os pagamentos efetuados foram considerados como base de cálculo.

Outras duas verbas (**Abono Eventual e Abono Indenizatório**) também estão previstas em acordos e convenções de trabalho. São verbas fixadas nos acordos e convenções coletivas, tem valor fixo e são pagas anualmente. São, portanto, proventos vinculados ao trabalho.

**A Lei 9.711 só afasta a incidência da contribuição previdenciária dos Abonos que são desvinculados expressamente do salário. Não tem os acordos e convenções o poder de isentar estes abonos, somente a lei.**

Estas verbas têm relação com o trabalho desenvolvido, estão previstas em acordos e convenções de trabalho, são pagas com habitualidade e, portanto, devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária. Os valores foram lançados em levantamentos próprios.

O auxílio filho excepcional está previsto nos acordos e convenções de trabalho e não há previsão legal para afastar a contribuição previdenciária. Desta forma, todos os pagamentos efetuados a este título são base de cálculo de contribuição previdenciária. Estes pagamentos são efetuados mensalmente aos beneficiários.

**Desta forma, no procedimento fiscal sob análise foram identificados os seguintes itens como base de contribuição previdenciária não oferecidas à tributação:**

1. **PLR empregados Bahia;**
2. **PLR executivos (diretores e gerentes);**
3. **ILP (ações fantasmas);**
4. **Rubricas ganho eventual, abonos, auxílio filho excepcional e ganho eventual de acordo coletivo turno.**

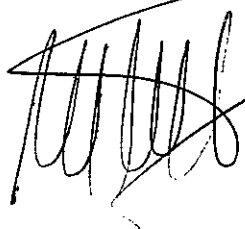
Cabe observar que o Contribuinte tem convênios com outras entidades (SESI E SENAI), o que altera o código de Terceiros e, conseqüentemente, a contribuição que deve ser arrecada pela Receita Federal. Foram identificados três códigos de terceiros no período fiscalizado:

Código 0067 para estabelecimentos com convenio com SESI e Senai ;

Código 0079 para estabelecimentos sem convenio, e; Código 0075 estabelecimentos convenio com o SENAI.

Por conta das diferenças da contribuição devida para outras entidades, foram criados levantamentos distintos para cada grupo de estabelecimentos, com ou sem convênio.

Encontram-se anexas planilhas com apuração individualizada dos beneficiários de todas verbas lançadas. Todos os valores foram lançados nos estabelecimentos correspondentes.



**Pontua a Fiscalização que, visando observar o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, alínea "c"), compararam-se as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e as impostas pela legislação superveniente (Medida Provisória, 449, de 03/12/2008 posteriormente convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009), conforme demonstrado no item 10 do Relatório Fiscal (parte A).**

Consta ainda dos autos o relatório do AI 37.365.2739 (CFL 68), parte B do Relatório Fiscal. Relata a Fiscalização que, durante o procedimento fiscal, verificou-se que o contribuinte em epígrafe entregou as GFIP relativas às Folhas de Pagamentos de seus segurados empregados, em todas as competências do período auditado. Contudo, contactou-se que o contribuinte não informou em GFIP todos os fatos geradores de Contribuição Previdenciária, conforme descrito na parte A do Relatório.

Após verificação da multa mais benéfica para o contribuinte, conforme descrito no item 10, da parte A, do Relatório, verificou-se que em diversas competências (03/2007, 04/2007, 07/2007, 10/2007, 11/2007, 12/2007, 01/2008, 03/2008, 04/2008, 07/2008 e 09/2008) foi utilizada a multa da legislação pertinente à época dos fatos geradores, pois a aplicação da legislação atual traria uma multa mais elevada para o contribuinte. Nestas competências, não houve retroatividade da multa atual. Nas outras competências, a multa aplicada foi de 75%.

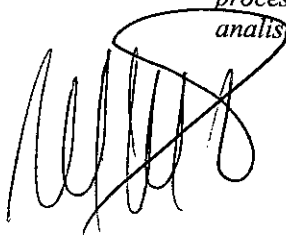
Constam dos autos Termos (fls. 23512352) que informam a apensação dos processos 10580.733578/2011-87 e 10580.733845/2011-16 a este que é considerado como principal.

O Autuado foi cientificado dos lançamentos por via pessoal em 7 de dezembro de 2011, conforme assinaturas apostas nas folhas de rosto dos AI integrantes dos autos. Em 05 de janeiro de 2012, **apresenta impugnação, alegando, em síntese, o que se relata a seguir.**

**Tempestividade.** Afirma a tempestividade da impugnação apresentada.

**Dos fatos.** Faz uma síntese dos fatos geradores lançados. Pontua que os autos de infração que lançaram contribuições previdenciárias e atribuíram multas à impugnante são totalmente inconstitucionais e ilegais, porque se fundamentam em lançamentos indevidos, haja vista que as bases de cálculo tributadas pelo Auditor Fiscal não integram a grandeza onerada pela legislação previdenciária. Esse defeito prejudica sobretudo as autuações, impondo-as, em absoluto, a nulidade material.

**Ausência de descrição dos fatos imponíveis.** Argumenta que o Auto de Infração foi constituído à revelia de uma fundamentação clara e precisa; essa situação prejudica sobretudo o devido processo legal administrativo. O Auditor Fiscal deixou de analisar se realmente o sindicato não participou da negociação



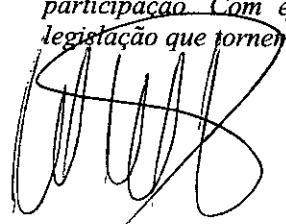
da PLR, negligenciando, paralelamente, a informação da impugnante de que alguns empregados da impugnante ocupavam, à época da negociação da PLR, cargos de direção no sindicato dos empregados. A auditoria da RFB negligenciou, outrossim, o nome dos empregados e contribuintes individuais que receberam as verbas oneradas pelo lançamento fiscal, deixando de especificar, v.g., i) a natureza do valor; ii) a origem do dever; iii) a periodicidade do pagamento; iv) a expectativa de reiteração; elementos sobremaneira importantes à aferição da imputação e dos deveres instrumentais correlatos. A administração descumpriu a vinculação, constituindo ato administrativo à revelia do devido processo legal. Ao invés de investigar o suporte fático da incidência (fato jurídico tributário), prendeu-se à forma e indícios extraídos da documentação, deixando de investigar o conteúdo da relação jurídica. Requer a Vossas Senhorias dignem-se em declarar a nulidade material do Auto de Infração, ante a inobservância de requisito essencial à validade do ato administrativo de lançamento. Caso Vossas Senhorias venham a entender que não se trata de nulidade material, mas de vício formal, requer-se, subsidiariamente, seja esta declarada.

#### **Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o PLR e o ILP.**

A contribuição previdenciária lançada à impugnante incide sobre as remunerações pagas ou creditadas que objetivam retribuir o trabalho prestado. A expressão "remuneração" deve ser interpretada de forma restritiva, compreendendo tão somente as hipóteses arroladas nos arts. 457 e 458 da CLT. A PLR não se qualifica como remuneração, porque: i) não está prevista na CLT; ii) o inc. IX do art. 7º da Constituição Federal e o art. 39 da Lei n. 10.101/00 desqualificam a sua natureza remuneratória. O ILP não se qualifica como remuneração, porque não se encontra arrolado nos arts. 457 e 458 da CLT. A PLR e o ILP não retribuem o trabalho. Enquanto o primeiro socializa o resultado ou lucro da empresa, o segundo fideliza o empregado. Assim, diante dessas conclusões não há alternativa senão negarmos a incidência de contribuições previdenciária sobre o PLR e o ILP.

#### **Isenção da PLR e do ILP.**


O Auditor Fiscal verificou que a PLR da impugnante no Estado da Bahia havia observado todos os pressupostos materiais, restando à legalidade plena apenas dado formal: a ausência da participação do sindicato na negociação do plano. A PLR da impugnante foi negociada, constituída e firmada pelo sindicato da categoria. Essa constatação, deveras evidente, decorre de duas ordens de razões: i) a PLR foi negociada com comissão eleita pelos empregados da impugnante; ii) na época das negociações, 7 (sete) empregados da impugnante acumulavam funções eletivas de diretor do sindicato dos empregados, sujeitos ao §45 do art. 543 da CLT, ou seja: desempenhavam cargo de representação sindical decorrente de eleição prevista em lei. O registro do acordo no sindicato não integra a essência do PLR, constituindo-se em mera comprovação dos termos da participação. Com efeito, atendidos os demais requisitos da legislação que tornem possível a caracterização dos pagamentos



como PLR, a ausência de intervenção direta do sindicato nas negociações e a falta de registro do acordo apenas afastam a vinculação dos empregados aos termos do acordo, podendo rediscuti-los novamente. Esses defeitos, no entanto, não descaracterizam a essência da PLR. Mesmo que a PLR tivesse sido constituída unilateralmente pela impugnante (hipótese), a natureza jurídica não poderia ser desconsiderada, porque o § 3º do art. 39 da Lei n. 10.101/00, ao reconhecer a existência como PLR dos negócios constituídos unilateralmente, descaracteriza a participação do sindicato como pressuposto de existência da PLR. A Lei n. 10.101/00 não exige universalidade e/ou uniformidade na PLR. O programa não precisa abranger todos os empregados, tampouco atingi-los de forma idêntica. Enquanto a universalidade é característica negocial, a uniformidade é essencialmente negada, sobretudo porque as metas ou resultados são individuais. A PLR dos executivos, portanto, não poderia ser idêntica a dos demais empregados, porque eventual identidade descaracterizaria a isonomia, operando a inconstitucionalidade do programa. Diferentemente, as metas e as participações dos diretores deveriam, com fez a impugnante, ser diferentes das metas e participações dos demais empregados, porque as características funcionais daqueles empregados são substancialmente diferentes das desses empregados.

**Do item 07 da alínea “e” do parágrafo 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.** O item 07 d alínea e do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 exclui da base de cálculo da contribuição previdenciária todos os ganhos eventuais. Ganhos eventuais são os ganhos sem periodicidade e/ousem expectativa, ou seja, sem certeza cíclica de recebimento. A PLR e o ILP são ganhos eventuais, porque: a) não são periódicos; b) não são certos (expectados), pois a elegibilidade pressupõe condição incerta e futura. Diante disso, mesmo que sejam superadas a não incidência (item 11.2) e isenção (item 11.3.1), o auto de infração deve, necessariamente, ser anulado, porque a natureza eventual da PLR e do ILP descaracteriza a tributação pela influencia direta do item 07 da alínea e do art. 28 da Lei n. 8.212/91, que isenta de contribuição previdenciária todo o ganho, remuneratório ou não, pago ou creditado sem periodicidade e/ou sem expectativa.

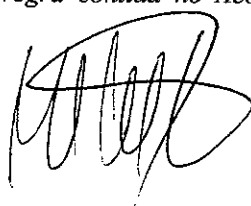
**Imunidade do PLR e do ILP.** O inciso IX do art. 7º da Constituição Federal é regra de imunidade, que impede o legislador de onerar com contribuições previdenciárias a PLR. A eficácia plena do inciso IX do art. 7º da Constituição Federal não depende de lei ordinária ou complementar. A desoneração da PLR não depende da satisfação dos requisitos da Lei n. 8.212/91, tampouco da Lei n. 10.101/00 ou da CLT, mas simplesmente da imunidade enunciada pela Constituição Federal. Portanto, a aplicabilidade imediata e plena do inciso IX do art. 7º da CF justifica a anulação do auto de infração, que, inconstitucionalmente, onera importância expressamente imunizada pela Constituição Federal.



**Não incidência sobre os Ganhos Eventuais Lei 9711, Ganhos Eventuais Acordo Coletivo Noturno, Abono Eventual e Abono Indenizatório.** A hipótese de incidência da contribuição sobre a folha pode ser reduzida ao ato de "pagar ou creditar remuneração em contraprestação ao trabalho gerador de filiação ao RGPS". A classificação dos pagamentos, se remuneração ou não, é inócua, porque o fato gerador pressupõe que o pagamento seja de remuneração que retribua o trabalho. As importâncias pagas ou creditadas pela impugnante como Ganhos Eventuais Lei 9711, Ganhos Eventuais Acordo Coletivo Noturno GT, Abono Eventual e Abono Indenizatório, não objetivam retribuir o trabalho, não incidindo contribuições previdenciárias sobre os tais valores. Enquanto os Ganhos Eventuais e o Abono Eventual são pagos por mera liberalidade do empregador, em caráter eventual, os Ganhos Eventuais Acordo Coletivo Noturno GT e o Abono Indenizatório compensam uma perda relativa, indenizando o trabalhador em razão de uma condição especial do trabalho. Por essa razão, não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre os Ganhos Eventuais Lei 9711, Ganhos Eventuais Acordo Coletivo Noturno GT, Abono Eventual e Abono Indenizatório. Essa conclusão impõe, inevitavelmente, a anulação do auto de infração, posto que pretende tributar importâncias não incidentes, por força da regra contida no inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212/91.

**Isenção sobre os Ganhos Eventuais Lei 9711, Ganhos Eventuais Acordo Coletivo Noturno, Abono Eventual e Abono Indenizatório.** A impugnante logrou comprovar à Auditoria Fiscal, através da apresentação das folhas analíticas, que os Ganhos Eventuais Lei 9711, os Ganhos Eventuais Acordo Coletivo Noturno ; GT, e os Abonos Eventual e Indenizatório, não obstante terem sido utilizados em todas as competências, não foram pagos mais de uma vez ao mesmo empregado, de modo que os beneficiários nunca se repetem. Para facilitar a visualização da eventualidade dos pagamentos dessas verbas, a impugnante confeccionou planilha de cálculo contendo o nome do empregado beneficiado pela parcela e a competência do pagamento, nominandoa rubricas filtradas (Doc.02). Esse documento demonstra que as verbas não foram pagas com habitualidade, embora tenham sido utilizadas em todas as competências. Os valores pagos ou creditados pela impugnante aos empregados através dessas rubricas são essencialmente eventuais. Essa característica decorre da ausência de periodicidade e/ou da ausência de expectativa. Se os valores não foram pagos mais de uma vez ao mesmo empregado, obviamente, não haveria que se falar em expectativa de reiteração ou hábito, dada a fortuidade do pagamento. Assim, ainda que Vossas Senhorias considerem essas rubricas como uma espécie de remuneração que retribui o trabalho (pressuposto de incidência), o que admitimos apenas para argumentação, a autuação fiscal deve ser anulada, haja vista que a desoneração sobre os ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário advém da isenção enunciada na alínea e do §9º do artigo 28 da Lei n. 8.212/91.

**Não incidência do Auxílio Filho Excepcional.** A impugnante, por força de regra contida no Acordo Coletivo de Trabalho,

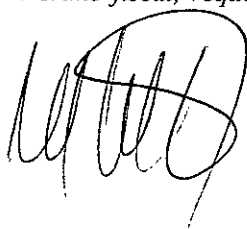


*concede ao empregado que possuir filho excepcional ou doença mental irreversível, mediante atestado médico comprobatório e enquanto perdurar a deficiência, prestação pecuniária assistencial. O objetivo deste auxílio é a participação do empregador no custeio das despesas médicas, hospitalares e educativas que essa condição especial da prole impõe ao grupo familiar, minimizando os impactos que os acréscimos de encargos familiares produziram sobre a qualidade de vida do trabalhador. Os valores recebidos a título de Auxílio Filho Excepcional, portanto, não objetivam retribuir o trabalho, mas auxiliar no custeio das despesas de educação e tratamento especializados despendidas em prol dos portadores de doenças congênitas ou adquiridas. Em face dessas constatações, o auxílio filho excepcional não se amolda à hipótese de incidência do inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212/91.*

**Da impossibilidade de cobrança concomitante de multa de mora e multa de ofício.** *Por fim, compete à impugnante, ainda que o acolhimento dos argumentos precedentes determine o cancelamento integral da presente autuação fiscal, demonstrar a impossibilidade de a Administração Tributária imputar-lhe a penalidade denominada de multa de ofício em concomitância com a multa de mora. Portanto, é de rigor seja decretada a ilegitimidade da cumulação da cobrança de ambas as multas, como pretende a Autoridade Lançadora através da autuação ora questionada.*

**Subsidiariamente - Da não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.** *Subsidiariamente, caso não seja cancelado o crédito tributário consubstanciado no presente processo, o que se admite apenas para argumentar, deve-se, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a referida multa de ofício. Isto porque a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada carece de base legal, já que o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado. Os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput. Aqueles não podem ser confundidos com as multas (penalidade), pois têm causas diversas, conforme dispõe o artigo 3º do CTN. Portanto, ao interpretar a legislação ordinária verifica-se que aquela autoriza expressamente a incidência de juros de mora somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada. Portanto, subsidiariamente, caso não seja integralmente cancelado o Auto de Infração com base no direito arguido na presente Impugnação, o que se admite apenas para argumentar, devem estes Julgadores, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.*

**Considerações finais.** *Considerando que a impugnação administrativa versa sobre a totalidade dos Autos de Infração emitidos no MPF em referência e que somente o esgotamento da via administrativa poderá ensejar a constituição do crédito tributário, com a conseqüente verificação da existência de eventual crime fiscal, requer a Vossas Senhorias dignemse em*



*não encaminhar ao Ministério Público representação para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária, enquanto não proferida decisão final na esfera administrativa sobre a exigência do crédito tributário correspondente.*

*Pedido. Requer a impugnante seja conhecida a presente impugnação e, no mérito, julgada procedente, o fazendo para acolher e declarar totalmente insubsistentes os Autos de Infração emitidos no procedimento fiscal em referência. Subsidiariamente, requer, ao menos, seja cancelada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme entendimento pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Requer ainda, a eventual necessidade de produção de prova pericial e novas diligências, observando, assim, as franquias constitucionais e legais do contraditório perfeito e da ampla defesa.*

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- Tributação incidente sobre PLR e ILP.
- Tributação sobre ganhos eventuais: acordo coletivo noturno, abono eventual e abono indenizatório.
- Tributação auxílio filho excepcional.
- Multa de ofício e multa de mora.
- Juros sobre multa de ofício.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

### TRIBUTAÇÃO – REGRA GERAL

A regra geral estabelecida pela legislação é a da tributação da totalidade dos rendimentos do trabalho.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias, é bastante abrangente, conforme se depreende do artigo 195 da Constituição Federal de 1988:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

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

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

A Lei 8.212/91, que institui o Plano de Custeio da Seguridade Social, no inciso I do artigo 28 da Lei 8212/91 conceitua o salário de contribuição, para os segurados empregados, como sendo a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades:

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



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

Não se pode confundir o conceito trabalhista de remuneração com o conceito de salário de contribuição, este sim a verdadeira base de cálculo onde incidem as contribuições previdenciárias. A este respeito transcreve-se, a seguir, obra de Fábio Zambitte Ibrahim (Curso de Direito Previdenciário, Niterói, Rio de Janeiro, Ed. Impetus, 2006, fls. 247248), que se insurge contra tal equívoco:

*“O salário de contribuição, exclusivo do direito Previdenciário, é a expressão que quantifica a base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados da Previdência Social, configurando a tradução numérica do fato gerador.*

....

*A delimitação do salário de contribuição é assunto de grande complexidade do ramo previdenciário do Direito, sendo, por consequência, fonte de intermináveis discussões e simplificações indevidas, que acabam por macular o instituto previdenciário.*

*Uma causa de grandes prejuízos à autonomia didática do Direito Previdenciário é propiciada pelo próprio PCSS ao definir que o salário de contribuição é, em regra, equivalente à remuneração do trabalhador. Devido a esta conceituação, freqüentemente, a base de cálculo previdenciária é vista como mero sinônimo da própria remuneração, sendo esta analisada exclusivamente perante o prisma trabalhista.*

...

*Como fonte do Direito Previdenciário, é lícito ao aplicador do Direito buscar uma predefinição do conceito de salário de contribuição, a partir do conceito trabalhista, mas sem aceitar de imediato a similitude de conceitos. Se o legislador criou instituto próprio previdenciário, como o salário de contribuição, cabe ao intérprete subentender que existe uma razão para tanto, pois, se assim não fosse, seria mais fácil utilizar-se de pronto do signo remuneração”.*

A não incidência se limita ao estabelecido no § 9º do acima citado artigo 28, que, textualmente registra que **exclusivamente as verbas listadas não integram o salário de contribuição.**



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

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

...

A conclusão a que se chega é que excetuando o previsto no § 9º, as demais verbas que compõe a remuneração estão sujeitas à tributação.

## **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR**

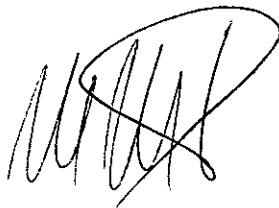
A recorrente entende que “a desoneração da PLR não depende da satisfação dos requisitos da Lei 8.212/91, tampouco da Lei 10.101/22 ou da CLT, mas simplesmente da imunidade enunciada pelo inciso IX do art.7º da Constituição Federal.”

Discordo da recorrente.

A CF, nos termos do art. 7º, inciso XI, assegura aos empregados o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração, quando concedida de acordo com lei específica, é, portanto, uma normas constitucionais de eficácia limitada.

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;



Como se denota do dispositivo constitucional transcrito, trata-se de norma de eficácia limitada, cuja produção plena de efeitos foi condicionada à regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

Nesse sentido, o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

*Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da CF. **Necessidade de lei para o exercício desse direito.** O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. (RE 398.284, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23/9/2008, Primeira Turma, DJE de 19/12/2008.)*

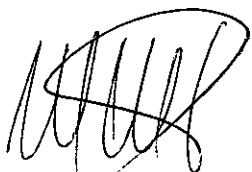
*No mesmo sentido: RE 505.597AgR-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º-12-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009; RE 393.764-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25/11/2008, Segunda Turma, DJE de 19-12-2008.*

**Em atendimento ao comando constitucional, sobreveio a Lei nº 10.101/2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e que, no artigo 1º dispõe ser a Participação nos Lucros e Resultados instrumento de integração entre o capital e trabalho, ou seja, é importante estratégia para atingir motivação e produtividade por parte dos empregados, lucro para as empresas e melhores condições sociais.**

*Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

**A Participação nos Lucros ou Resultados, na forma concebida pela Lei 10.101/2000, tem caráter notoriamente condicional. Sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador.**

Como ensina Fabio Campinho, na obra *Participação nos Lucros ou Resultados Subordinação e Gestão da Subjetividade*, o pagamento de valor desatrelado do alcance ou cumprimento de metas nada contribui para a integração capital e trabalho, configurando juridicamente salário sendo perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. A incerteza é intrínseca à PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a



**ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas, que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário.**

*(...) Ao conceder a participação sob a forma de um “abono” desvinculado de qualquer meta não produz qualquer motivação adicional. Trata-se apenas de uma mudança de rubrica. A parcela que anteriormente era considerada salarial para a não ser mais. Fato que em nada contribui para a “integração do trabalhador na vida da empresa” (Lei nº 10.101/2000, art. 1º). Em verdade, é perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. Afinal, a incerteza é intrínseca a PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas (que não deixam de ser aproximações), que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário. (Editora LTR, São Paulo, 2009, p. 90.)*

**A Lei nº. 10.101, de 19/12/2000 ao estabelecer critérios, estabelece uma definição para “participação nos lucros ou resultados”, logo, se de acordo com a Lei 10.101/2000 é PLR imune à tributação, senão, apesar do “nome”, não é PLR e será integralmente tributado.**

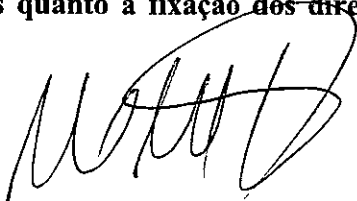
Para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado. O resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/00, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade.

**Para a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, a Lei nº. 10.101/00 estabelece as seguintes condições:**

a) A PLR deve ser objeto de **negociação entre a empresa e seus empregados**, mediante um dos procedimentos abaixo, escolhidos pelas partes de comum acordo:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
- Convenção ou acordo coletivo.

b) **Dos instrumentos decorrentes da negociação, deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos** substantivos da participação e das regras



adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

c) É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

*Art.1ª Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

*Art.2ª A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I-comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II-convenção ou acordo coletivo.*

*§1ª Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I-índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

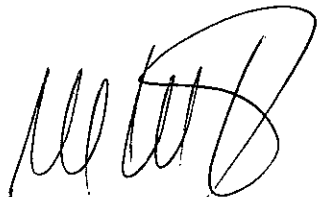
*II-programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*§2ª O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

...

*Art.3ª A participação de que trata o art. 2ª não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

*§1ª Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*



**§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.**

A ausência de um desses requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como PLR. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/00 estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, apresento jurisprudência do CARF e também do STJ:

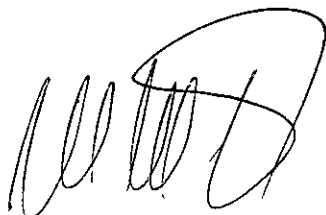
#### **CARF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**  
**Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2003**  
**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE**  
**LANÇAMENTO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PARCELA**  
**INTEGRANTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO**  
**INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**  
**DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000. Uma**  
**vez estando no campo de incidência das contribuições**  
**previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão**  
**legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da**  
**legalidade e da isonomia. O pagamento de participação nos**  
**lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da**  
**lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao**  
**exercício, bem como a existência de regras previamente**  
**ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias,**  
**posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, "j" da Lei**  
**8.212/91. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**  
**DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUÊNAL. (...)NULIDADE.**  
**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO**  
**CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.(...). RECURSO**  
**VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. (Acórdão 240100545)**

#### **STJ**

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO**  
**PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU**  
**RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA**  
**À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.**

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.



**2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.**

**3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.**

**4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.**

**5. Recurso especial não provido (REsp 856160/PR, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJe 23/06/2009).**

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

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

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:*

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.*

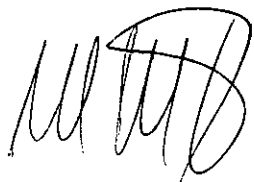
**Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica, isto é, se enquadre no estabelecido na lei 10.101/2000.**

**Assim, onde o legislador dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação.**

**Constatado o desrespeito à exigência legal, resulta descaracterizados os pagamentos como sendo PLR e passam à condição de pagamentos com natureza remuneratória.**

A recorrente questiona a tributação da PLR e afirma que cumpriu todas determinações da Lei 10.101/2000.

Analisemos.



### **PLR – EMPREGADOS**

A PLR aqui tributada é exclusivamente a paga aos empregados nos estabelecimentos da Bahia. Para as demais unidades da empresa, a fiscalização considerou a PLR em harmonia com a Lei 10.101/00.

**Entendo, para o objeto do lançamento, comprovado que não houve participação de representante indicado pelo sindicato da categoria e os acordos não foram devidamente arquivados nos entes representativos.**

**A argumentação de que dirigentes sindicais, empregados da empresa, compunham a comissão, não é suficiente. A Lei exige “um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria”.**

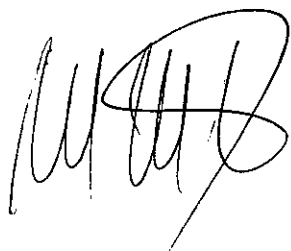
Registra o Relatório Fiscal a participação de comissão dos empregados em todos os acordos. Quanto aos representantes dos sindicatos, a não participação se limita à Bahia.

*3.11 Todos os acordos apresentados foram firmados sempre com uma comissão de empregados, conforme procedimento previsto no inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000. Este dispositivo legal exige, também, que a comissão de empregados seja integrada por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. Cabe ressaltar, também, o parágrafo 2º do artigo 2º, que diz que o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

*3.12 Nos acordos firmados com as diversas unidades de produção da empresa, com exceção das unidades da Bahia (item 3.8, f), foi constatado que, nos documentos elaborados, havia assinaturas dos representantes indicados nos campos reservados e, na maioria, foram apresentadas cartas-convite aos sindicatos envolvidos, informando a data da celebração do acordo e a solicitação de indicação de um representante.*

*3.13 Nos acordos realizados com os trabalhadores lotados em unidades da Bahia, foi possível verificar que não houve representante indicado pelos sindicatos, pois os locais previstos para as assinaturas destes representantes estavam apócrifos, ou seja, os documentos elaborados não foram assinados no campo indicado para os representantes indicados pelos sindicatos. Também não foi apresentado qualquer documento que demonstrasse que os sindicatos envolvidos fossem convidados a participar ou informados sobre a data para elaboração do acordo.*

...



*3.19 Notícias obtidas na internet dão conta da existência de conflitos entre os sindicatos e a direção da Suzano, especialmente no que refere à fixação de metas, autonomia da comissão, disposição da empresa para negociação, etc. O sindicato SINDICELPA, inclusive, acusa a Suzano de evitar a negociação.*

*3.20 A PLR paga aos empregados lotados nos estabelecimentos da Bahia não está de acordo com a legislação específica. Não houve participação de representante indicado pelos sindicatos da categoria, e os acordos não foram devidamente arquivados nos entes representativos.*

*3.21 Diante o exposto, resta demonstrado que a empresa descumpriu as exigências da Lei nº 10.101/2000. Este descumprimento faz com que as quantias pagas aos empregados, lotados nas unidades da Bahia, a título de PLR, passem a ter natureza remuneratória, sujeitas, portanto, à incidência de contribuição previdenciária.*

*3.22 Os estabelecimentos ativos no período e com localização na Bahia foram:*

*16.404.287/0001-55, 16.404.287/0013-99, 16.404.287/0029-56 e 16.404.287/00129-19.*

*...*

*3.24 Em relação aos outros estabelecimentos, foram aceitos os documentos apresentados como regulares, pois ficou demonstrada a participação de um representante indicado pelo Sindicato correspondente. Foi verificado que todos eles tinham objetivos e metas a cumprir.*

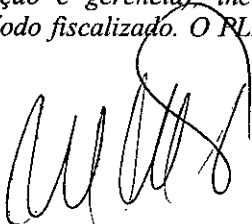
**Entendo que a falta do representante do sindicato na comissão fere o estabelecido na Lei 10.101/2000, e é motivo suficiente para considerar tal rubrica como sujeita a Tributação.**

## **PLR - DIRETORES E GERENTES**

**Está bem demonstrado que a empresa possui PLR para dirigentes distinto dos empregados e que a PLR dos dirigentes é estabelecido de forma isolada e exclusiva pela empregadora.**

Tal fato foi apresentado no Relatório Fiscal e não foi contestado.

*4.1.1 O contribuinte pagou a PLR de forma diferenciada para os seus empregados com determinados cargos executivos (de direção e gerencia), inclusive aos diretores estatutários, no período fiscalizado. O PLR destes empregados foi definido pela*



*empresa de forma unilateral, como uma maneira de alavancar resultados e fidelizar seus executivos. Foram elaborados dois Planos de Participação para estes funcionários, um de longo e outro de curto prazo.*

...

*4.1.3 A estratégia utilizada pela empresa foi a de acrescentar uma cláusula, no Acordo de PLR firmado com a comissão, autorizando a empregadora a elaborar planos específicos e diferenciados para aqueles que exercem certos cargos de gestão ou confiança, a fim de aproveitar os benefícios dados pela Lei. Em todos os acordos firmados com a comissão de empregados e sindicatos existe uma cláusula prevendo a possibilidade da criação deste plano à parte para dirigentes. A título exemplificativo, destacamos abaixo a cláusula de um dos acordos:*

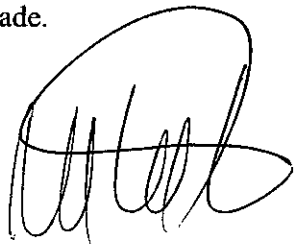
*“8.2 O presente PLRE inclui a possibilidade de a EMPREGADORA estabelecer e adotar, isolada e exclusivamente, no decorrer do exercício de \*\*\*\* (ano), um programa de participação específico para empregados que exercem cargos de gestão ou de confiança, com os mesmos efeitos previstos na legislação...”(exemplificativo)*

*4.1.4 Por essa cláusula, se percebe o caráter unilateral dos planos dos diretores e gerentes, já que diz que a empregadora estabelecerá, **isolada e exclusivamente**, o plano daquela categoria de empregados. Vale dizer, não haverá negociação entre a empresa e seus empregados na fixação das regras desse PLR específico. Essa unilateralidade vai de encontro aos requisitos da Lei 10.101/00 e, portanto, faz com que a PLR paga aos diretores e gerentes integre o salário-de-contribuição, conforme previsto pela Lei 8212/91.*

Entendo essa PLR em desacordo com a lei 10.101/00 e, por consequência, sujeito à tributação.

#### **INCENTIVO DE LONGO PRAZO – ILP**

A recorrente alega a não incidência da contribuição previdenciária, que “não podemos aceitar outra conotação à expressão “remuneração” senão aquela conferida pela CLT”, que o ILP não remunera o trabalho, apenas fidelidade temporal com o empregador e a eventualidade.



Registra o Relatório Fiscal que o ILP apresentado traz como objetivo “promover a retenção e atração de executivos e membros chave da organização, alinhando interesses entre acionistas e executivos fazendo com que os executivos tenham uma parcela significativa de seus recursos em ações da empresa.”

*4.3.1 O programa de Incentivo de Longo Prazo apresentado traz como objetivo ” promover a retenção e atração de executivos e membros chave da organização, alinhando interesses entre acionistas e executivos fazendo com que os executivos tenham uma parcela significativa de seus recursos em ações da empresa.”*

A empresa procura vincular o ILP ao PLR.

Entendo que a empresa pode dar o título que quiser à rubrica, porém, para receber tratamento tributário de PLR deve ser harmônica com a Lei 10.101/00, o que não acontece visto que o ILP foi elaborado de forma unilateral pela empresa e visa a retenção de trabalhadores.

O item 10 do Plano demonstra a tentativa de vinculação à PLR.

#### 10. PROCEDIMENTO TRABALHISTA

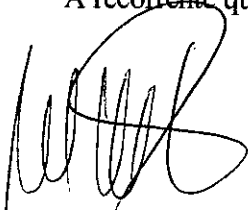
*Os valores pagos pelo programa de Incentivo de Longo Prazo constituem complementarmente e integram, para o caso dos Executivos elegíveis, o Programa Específico de Participação nos Lucros e Resultados, com base na autorização para a adoção de Programa Específico para empregados que exercem cargo de gestão ou confiança constante em cláusula do Acordo referente à Participação nos Lucros e Resultados.*

Entendo evidente seu caráter remuneratório e sua vinculação ao trabalho realizado na empresa, seja pela dedicação do tempo trabalhado como pela exigência de resultado desse trabalho. Também entendo que uma verba prevista em contrato não deve ser considerada eventual.

Considero correta a tributação.

#### GANHO EVENTUAL LEI 9711

A recorrente questiona a tributação incidente sobre ganhos eventuais



Inicialmente registro que a natureza remuneratória de qualquer verba paga ao trabalhador não está associada ao nome dado, mas a sua origem e natureza.

Entendo que a eventualidade está afastada pela demonstração da previsibilidade do pagamento das verbas; o caráter indenizatório foi alegado genericamente, sem comprovação fática e a relação da remuneração com a prestação do trabalho está bem demonstrada.

Abaixo transcrevo trechos do relatório Fiscal sobre as rubricas, onde há registro de falta de esclarecimentos.

### 5.1. GANHO EVENTUAL LEI 9711 – GE

...

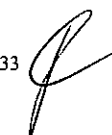
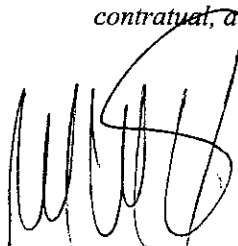
*5.1.4 Ainda, na verificação da folha, constatou-se que havia proventos sob o título de “Ganho Eventual lei 9711/98”, e os valores totais disponibilizados foram elevados, assim, tornou-se necessário buscar a origem e natureza destas verbas. Ao solicitar informações à empresa sobre a natureza destes proventos, o contribuinte limitou-se a responder que se tratava de uma liberalidade da empresa e que não foi feito pagamento de forma habitual, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária, conforme determina a Lei 9.711/98 (NT 5).*

*5.1.5 Da análise destes pagamentos em folha, observou-se que, dos 214 beneficiários, 195 (91%) receberam os pagamentos na competência da rescisão do contrato de trabalho. Dos outros 19 beneficiários, 4 exercem a função de diretor, e 11 a função de gerente.*

*5.1.6 O contribuinte foi intimado a demonstrar a natureza indenizatória destas verbas na rescisão de contrato. Todos os termos de rescisão foram solicitados para melhor averiguação das verbas rescisórias.*

*5.1.7 Mais uma vez o contribuinte limitou-se a responder que se tratava de uma liberalidade da empresa, e que os pagamentos foram eventuais. Contudo, no procedimento de auditoria, percebeu-se que ocorreu pagamento de verbas de ILP (PLR de longo prazo) sob este título, paga ao funcionário Eduardo Lopes Sandre, em 20/12/2008. Outros pagamentos foram feitos na data de rescisão de diretores e gerentes. Assim, verificou-se que esta verba era utilizada para pagar parcelas da PLR de longo prazo que está associada ao cargo e à produtividade do segurado.*

*5.1.8 Diante deste fato, o contribuinte foi questionado sobre o pagamento de ILP a título de ganhos eventuais Lei 9711/98, e o mesmo admitiu, em resposta a este questionamento, que “um ganho eventual pode se referir, no caso de uma rescisão contratual, a um saldo de PLR” (NT 7).*



*5.1.9 Estes esclarecimentos demonstram que a rubrica de "Ganhos Eventuais Lei 9711" não se trata de verbas pagas por liberalidade, mas de verbas pagas por fatos relacionados aos cargos ou a produtividade e, desta forma, mesmo não sendo pagos de forma habitual, a sua natureza é eminentemente salarial, pois está vinculado ao trabalho.*

Entendo correta a tributação.

### **TRIBUTAÇÃO ACORDO COLETIVO NOTURNO, ABONO EVENTUAL E ABONO INDENIZATÓRIO**

A recorrente alega que as verbas não objetivam retribuir o trabalho, não incidindo contribuições previdenciárias sobre os tais valores, que o Abono Eventual é pago por mera liberalidade do empregador, em caráter eventual, que os Ganhos Eventuais Acordo Coletivo Noturno GT e o Abono Indenizatório compensam uma perda relativa, indenizando o trabalhador em razão de uma condição especial do trabalho.

Registra o Relatório Fiscal que essas verbas estão previstas em convenção.

#### *5.2 GANHO EV AC COL TURNO - GT*

*5.2.1 Este ganho também não foi oferecido à tributação. A empresa entendeu que esta verba teria caráter eventual, contudo, tal parcela foi verificada na convenção de trabalho apresentada.*

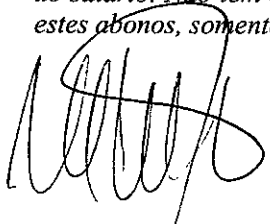
*5.2.2 Na convenção está previsto o pagamento de uma parcela fixa e anual aos trabalhadores de Turno. Conforme dados extraídos da folha, os pagamentos foram efetuados todos anos de modo consecutivo e habitual. Como não há previsão legal para afastar a incidência de contribuição previdenciária, todos os pagamentos efetuados foram considerados como base de cálculo.*

#### *EVENTUAL E ABONO INDENIZATÓRIO – AE E AI*

*5.3.1 Estes abonos estão previstos em acordos e convenções de trabalho. São verbas fixadas nos acordos e convenções coletivas, tem valor fixo e são pagas anualmente.*

*São, portanto, proventos vinculados ao trabalho.*

*5.3.2 A lei 9711 só afasta a incidência da contribuição previdenciária dos Abonos que são desvinculados expressamente do salário. Não tem os acordos e convenções o poder de isentar estes abonos, somente a lei.*



*5.3.3 Estas verbas têm relação com o trabalho desenvolvido, estão previstas em acordos e convenções de trabalho, são pagas com habitualidade e, portanto, devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária.*

Com base no Ato Declaratório nº 16/2011, da PGFN, entendo que as verbas devem ser excluídas da tributação.

**A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, **DECLARA** que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

**“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária”.**

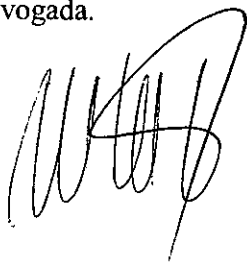
#### TRIBUTAÇÃO AUXÍLIO FILHO EXCEPCIONAL.

O auxílio excepcional está previsto nos acordo e convenções de trabalho e não há previsão legal para afastar a contribuição previdenciária.

Aplico a regra geral do artigo 28 da Lei 8.3212/91 e considero correto o lançamento.

#### MULTA DE OFÍCIO

Estabelece o CTN que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.



*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Constata-se que à época dos fatos geradores, não existia multa de ofício para as contribuições previdenciárias.

Entendo que a Lei 11.941/2009 inovou. Trouxe para o ordenamento legal das contribuições previdenciárias, quando criou o artigo 35 – A na Lei 8.212/91, a multa de ofício.

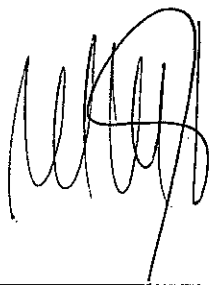
*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

No caso do presente processo, que trata de contribuições previdenciárias, até 11/2008, a multa de ofício não existia.

Entendo ser esse motivo suficiente para determinar sua exclusão da multa de ofício até a competência 11/2008.

### **MULTA DE MORA**

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora



nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

### **JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

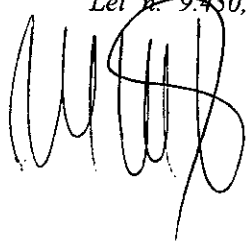
O questionamento quanto à incidência de juros sobre multa de ofício é impertinente, já que tais acréscimos legais não foram lançados nos Autos de Infração que integram o processo em análise. Não obstante, os juros sobre multa de ofício serão exigidos quando do pagamento ou parcelamento, com fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 c/c art.113, § 3º do CTN.

Abaixo transcrevo a fundamentação legal para a cobrança dos juros, na forma apresentada quando do lançamento.

602 - ACRESCIMOS LEGAIS - JUROS

602.08 - Competências : 12/2008

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, combinado com o art. 61 da  
Lei n. 9.430, de 27.12.96, com redação da MP n. 449, de



04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009.  
CALCULO DOS JUROS: JUROS CALCULADOS SOBRE O  
VALOR ORIGINARIO, MEDIANTE A APLICACAO DOS  
SEGUINTE PERCENTUAIS: A) TAXA MEDIA MENSAL DE  
CAPTACAO DO TESOIRO NACIONAL RELATIVA A DIVIDA  
MOBILIARIA FEDERAL / TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA  
ESPECIAL DE LIQUIDACAO E DE CUSTODIA - SELIC, A  
PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO MES SUBSEQUENTE AO  
VENCIMENTO DO PRAZO ATE O MES ANTERIOR AO DO  
PAGAMENTO B) 1% (UM POR CENTO)

## CONCLUSÃO

À vista do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando, a exclusão da tributação incidente sobre Ganho Eventual Acordo Coletivo Noturno, Abono Eventual e Abono Indenizatório; até a competência 11/2008, a exclusão da multa de ofício e o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.



Carlos Alberto Mees Stringari

## Voto Vencedor

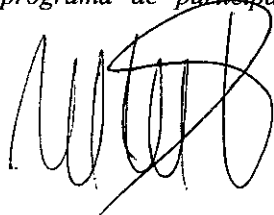
Ilustríssimo relator, apesar da coerência dos argumentos expostos no decorrer do voto elaborado, ousou divergir dos termos nele expostos, pelos seguintes fundamentos.

A respeito do pagamento de PLR a Diretores e Gerentes e do Plano Incentivo de Longo Prazo (item 4 do Relatório Fiscal), a autoridade fiscal afirma que a empresa pagou PLR de forma diferenciada para os seus empregados com cargos executivos (de direção e gerencia), inclusive aos diretores estatutários, os quais foram definidos de forma unilateral e não teria havido a participação de empregados ou de qualquer sindicato na elaboração destes planos. (item 4.1.1 e 4.1.2. do REFISC)

Afirma também a fiscalização que a “estratégia” utilizada pela empresa foi a de acrescentar uma cláusula, no Acordo de PLR firmado com a comissão, autorizando a empregadora a elaborar planos específicos e diferenciados para aqueles que exercem certos cargos de gestão ou confiança e **que em todos os acordos firmados com a comissão de empregados e sindicatos existem uma cláusula prevendo a possibilidade da criação deste plano à parte para dirigentes.** (item 4.1.3. do REFISC)

O fiscal colaciona ainda trecho da referida clausula, *in verbis*:

8.2. O presente PLRE inclui a possibilidade de a EMPREGADORA estabelecer e adotar, isolada e exclusivamente, no decorrer do exercício de xxxx (ano), um programa de participação específico para empregados que



*exercem cargos de gestão ou de confiança, com os mesmos efeitos previstos na legislação...*

Os programas de participação foram denominados pela empresa de:

- a) PLRE – Geral para seus colaboradores;
- b) AP – Alta Performance – Para Gerentes e;
- c) APE – Alta Performance Executiva – para Diretores Estatutários e Gerentes Executivos

Quanto ao PLRE, não houve discordância da fiscalização quanto a sua não incidência (apenas com relação ao programa da Bahia em que não houve participação sindical).

Quanto ao AP e APE, conforme já ventilado, conclui a fiscalização que:

Não houve a participação de empregados e sindicatos na elaboração dos planos de PLR dos executivos, o que descumpra os requisitos do art. 2º;

O fato de haver cláusula autorizando a feitura de um plano específico para estes empregados não descaracteriza a unilateralidade do plano elaborado;

Falta a transparência necessária. (itens 4.2.5 e 4.2.6 do REFISC)

No entanto, discordo da conclusão fiscal.

O fato de haver no contrato cláusula expressa determinando que a empresa poderá estabelecer “planos” específicos para os funcionários que exercem cargo de confiança, chefia e executiva, é suficiente para caracterizá-lo como PLR nos termos da Lei 10.101/2000, acaso preenchidas as outras disposições legais, que foi o que ocorreu.

Houve a participação da comissão de empregados, bem como sindical para previsão da referida cláusula.

O fato destes empregados e do sindicato não participar da forma pela qual será paga e o estabelecimento das suas metas em nada fere a legislação própria, a Lei 10.101/2000, uma vez que o que busca a legislação é estabelecer uma liberdade de negociação dos empregados e seu empregador.

A jurisprudência do CARF tem se inclinado no sentido de aceitar que estão em conformidade com a Lei os instrumentos de negociação que mencionem documento apartado que apresente regras que serão utilizadas na fixação dos valores a serem repassados a título de PLR.

É o que se pode ver de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, consubstanciada no Acórdão n. 9202003.105, de 25/03/2014:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2005*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA  
EMPRESA PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À  
LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.**

*A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.*

*Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.*

*A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos igualitários a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.*

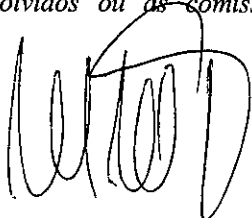
**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.  
EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA  
PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM  
SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO DA PRÓPRIA  
EMPRESA. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE  
CONTRIBUIÇÕES.**

*Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Acordo Coletivo com a explicitação de regras claras e objetivas, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento em ato próprio denominado Sistema de Gestão de Desempenho, o qual contempla com maior especificidade as condições e fórmula de cálculo para concessão de referida verba, mormente quando fora devidamente informado aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria.*

*Recurso especial negado.*

No mesmo sentido, cabe destacar novamente, trechos da obra **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS** à luz da jurisprudência do CARF, São Paulo: MP, 2012, p. 19, da lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire, *in verbis*:

*Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm*



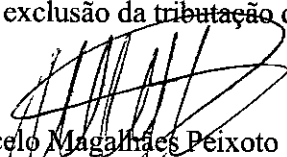
*liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivas obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. A objetividade e a clareza exigidas pelo parágrafo primeiro do art. 2º da Lei n. 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não haja dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: há uma integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha em aumento da produtividade.*

*A jurisprudência das Câmaras do 2º Conselho de Contribuintes e, atualmente, das Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, com incumbência de julgar recursos referentes às contribuições previdenciárias é no sentido de que a lei n. 10.101/2000 – assim como a MP n. 794/1994 e suas reedições – não traz regras detalhadas, justamente porque privilegiam a participação dos empregados, seja indiretamente por intermédio dos respectivos sindicatos, seja diretamente por intermédio de comissão escolhida por eles, dando-lhes liberdade para fixarem critérios e condições por meio de negociação.*

O ILP – Incentivo de Longo Prazo, está previsto no documento de fls.1509 e seguintes dos autose tem como objetivo promover a retenção e atração de executivos e membros chaves da organização e é pago como complemento a parcela de participação nos lucros e resultados, conforme se percebe do item 10 da Política Corporativa, na fl. 1514. Dessa forma, por tratar de parcela de Participação nos Lucros e Resultados (com cálculo diferenciado), entendo também que há de se exonerar este pagamento da incidência de contribuição previdenciária, pelos termos acima expostos.

Não obstante esse fato cumpre destacar que o lançamento, no que toca ao ILP, é falho. Percebe-se do Discriminativo de Débito que não há uma rubrica própria para esse item do lançamento, procedimento que deveria ter sido realizado (como o foi para todas as demais rubricas) à fim de dar fundamentação e consequente transparência ao contribuinte da base de cálculo da contribuição apurada, ou seja, do lançamento neste item, o que denota afronta ao art. 142 do CTN.

Nestes termos, entendo que deve ser dado provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a exclusão da tributação incidente sobre PLR de Diretores e Gerentes, bem como a exclusão da tributação do Incentivo de Longo Prazo – ILP.

  
Marcelo Magalhães Peixoto