



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10580.733577/2011-32  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-010.355 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 23 de agosto de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SUZANO S.A.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO REGIMENTAIS. NÃO CONHECIMENTO.

Somente se conhece de Recurso Especial de Divergência na parte em que resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados.

Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

VERBA COM CARÁTER HABITUAL E VINCULADA A CONDIÇÕES ESPECÍFICAS DE TRABALHO. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO 16/2011 DA PGFN. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos/adicionais, com habitualidade e decorrentes de situações laborais específicas, integram a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, não se aplicando a estas os ditames do Ato Declaratório 16/2011 da PGFN.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa

o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e PARECER SEI N.º 11.315/2020/ME.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às matérias PLR Dirigentes, Ganho eventual, acordo coletivo noturno, abono eventual e abono indenizatório e multa de mora – retroatividade benigna. Votou pelas conclusões a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. No mérito, na parte conhecida, acordam, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Especial, para restabelecer o lançamento em relação às parcelas pagas sob as rubricas PLR Dirigentes, Ganho eventual, acordo coletivo noturno, abono eventual e abono indenizatório. Vencidos os conselheiros i) Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deu provimento em menor extensão; e ii) Carlos Henrique de Oliveira, que lhe deu provimento integral.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de processo que agrupa Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, conforme a seguir:

- **Debcads n.º 37.365.274-7** – Contribuições Previdenciárias, cota patronal, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2007 a 12/ 2008;

- **Debcad n.º 37.365.448-0** – Contribuições Destinadas a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, no período de 01/2007 a 12/ 2008

- **Debcad n.º 37.365.273-9** - multa por descumprimento de obrigação acessória, pelo fato de a autuada haver apresentado GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, no período de 03/2007 a 09/2008.

De acordo com o Relatório Fiscal, e-fls. 131 a 177 do Volume DOCC1, os fatos geradores que deram ensejo aos lançamentos dizem respeito às seguintes parcelas: PLR paga a segurados empregados em geral; PLR pago a diretores/gerentes; Plano ILP (Incentivo de Longo Prazo); Ganho Eventual LEI 9711 – GE; Ganho EV AC COL TURNO – GT; Abono Eventual e Abono Indenizatório – AE E AI e Aux Filho Excepcional – AP.

Em sessão plenária de 10/03/2015, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2403-002.951 (fls. 2.680 a 2.720), assim ementado:

**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.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

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

Ao ser cientificada da decisão, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 2.722 a 2.735, em razão do qual prolatou-se do Acórdão de Embargos 2401.004-738 de 04/04/2007 (e-fls. 2.756 a 2.766), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO.

Acolhem-se os embargos declaratórios para corrigir o vício apontado, sem atribuir-lhes efeitos modificativos, para o fim de sanar as omissões e contradições apontadas, com alteração da ementa, do dispositivo e da conclusão do acórdão embargado.

Assim foi registrada a decisão:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer dos embargos declaratórios. Por maioria, dar-lhe provimento parcial, sem efeitos infringentes, para sanar as omissões e contradições apontadas, com alteração da ementa, do dispositivo e da conclusão do acórdão embargado, nos termos do voto. Vencido o conselheiro Cleber Alex Friess que acolhia os embargos em maior extensão, para corrigir o vício de omissão quanto às parcelas pagas a título de abonos.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 02/05/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.767), que, em 31/05/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.862), interpôs o Recurso Especial de e-fls. 2.768 a 2.861, no intuito de rediscutir as matérias:

- multa de mora – retroatividade benigna;
- PLR Dirigentes;
- ILP – cancelamento da atuação;
- ILP -Natureza do vício - material x formal;
- Ganho eventual, acordo coletivo noturno, abono eventual e abono indenizatório.

Ao apelo foi dado seguimento, conforme despacho de 10/07/2017 (e-fls. 2.865 a 2.898).

### **Razões Recursais da Fazenda Nacional**

No seu recurso a Fazenda Nacional apresentou as seguintes alegações:

#### **Multa de mora – retroatividade benigna**

- o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária;

- nesse contexto, impende considerar que a Lei nº 11.941/2009 (fruto da conversão da MP nº 449/2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais;

- a redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, deverá ser aplicada a

multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que corresponde ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição devido e não recolhido;

- por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Ou seja, nas hipóteses nas quais o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independentemente do lançamento de ofício;

- assim, no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo, é exigido, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos à multa de ofício;

- a multa de ofício é aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário e a multa de mora incide quando o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente – o que não foi o caso);

- essa mesma sistemática deve ser aplicada às Contribuições Previdenciárias, em razão do advento da MP nº 449/2008 posteriormente convertida da Lei nº 11.941/2009;

- a multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microsistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei nº 9.430 aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de ofício, tendo em vista que não restou configurado o recolhimento ou pagamento espontâneo antes de qualquer procedimento de ofício tendente à constituição do crédito tributário;

- nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/1991 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/1996;

- logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade;

- para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS, o que se alinha com a jurisprudência do CARF, a exemplo dos Acórdãos 2402-00.233 e 2301-00.282, dos quais cita trechos tratando da questão;

- cumpre voltar a atenção para o disposto na Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009, sobre as regras a serem observadas em razão do advento da MP nº 449/2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, segundo a qual a aplicação da norma mais benéfica deverá observar se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009.

### **PLR e ILP**

- não há nenhuma mácula no lançamento que possa ocasionar sua declaração de nulidade ou mesmo conduzir ao cancelamento do Auto de Infração diante da improcedência do lançamento;

- os fatos que desencadearam a declaração de nulidade do presente lançamento não foram abarcados pelo art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972;

- o art. 59 deve ser interpretado de forma conjunta com o art. 60 do mesmo diploma legal, à luz do princípio da instrumentalidade processual, plenamente aplicável ao processo administrativo tributário, que impede seja declarada a nulidade de atos processuais quando não exista prejuízo ao contribuinte;

- então, a *contrario sensu*, somente importarão em nulidade as irregularidades apontadas no art. 59 do diploma legal acima referido, o que não é a hipótese dos autos;

- a legislação preferiu a revisão do lançamento ao seu cancelamento/anulação. E essa escolha está de acordo com o princípio da indisponibilidade do interesse público;

- desse modo, o órgão julgador somente deve preferir o cancelamento ou a anulação do lançamento à sua revisão caso esta seja impossível no mundo dos fatos ou em virtude de óbice jurídico intransponível, o que não parece ser o caso dos autos;

- o resultado desse julgamento vai de encontro aos princípios da economia processual e da instrumentalidade das formas. É de se concluir, por conseguinte, que se aplica a este feito o art. 60 do Decreto 70.235/1972, razão pela qual a suposta irregularidade do lançamento não poderá importar em cancelamento ou nulidade;

- considerando-se mero equívoco no Discriminativo de Débito e a possibilidade de fazer sua revisão, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao Contribuinte, o presente lançamento se torna necessário, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário;

- trata-se de mero ato para salvaguardar eventual crédito tributário representado pelo presente lançamento, não havendo razão plausível para cancelá-lo ou declarar a sua nulidade, se o mesmo pode ser ajustado;

- é desnecessário e ilegal o cancelamento de todo o lançamento tributário, bastando sua revisão pela autoridade julgadora, fazendo-se os ajustes devidos no Discriminativo de Débito;

- os ajustes e exclusões, podem inclusive ser feitos até mesmo em sede de execução do julgado, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável, não havendo necessidade lógica em se excluir todo o lançamento, quando apenas uma parte dele não é exigível;

- caso não acolhida a tese acima, defende-se que o lançamento deve ser apenas anulado por vício formal;

- registre-se que a decisão ora recorrida anulou o lançamento, por vício de natureza material, todavia, em nenhum momento afirmou a não-ocorrência do fato gerador;

- na hipótese em apreço, supostos equívocos na formalização dos fatos, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

- por outro lado, não houve qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo que demonstrou pleno conhecimento dos motivos que levaram à autuação, exercendo o direito à ampla defesa em sua inteireza;

- a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e/ou art. 142 do CTN,

consideraram que se tratava de nulidade por vício de formal. Cita trechos dos Acórdãos 106-10.087; 202-17.752; 104-17.279;

- conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a eventual incorreção do lançamento constitui vício material, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal

- é correta também a afirmação de que o referido vício poder ser perfeitamente convalidável, inclusive com base no que preceitua o art. 55 da Lei nº 9.784/1999;

- A respeito da convalidação do ato administrativo por vício de motivação, apresenta doutrina do Professor Celso Antônio Bandeira de Mello;

- os vícios apontados são passíveis de serem revistos e corrigidos mediante a realização de diligências e complementação do relatório fiscal, ou até mesmo na execução do julgado, assegurando-se a ciência e oportunidade de defesa pelo contribuinte e saneamento dos vícios nos termos do art. 173, II, do CTN;

- impende enfatizar que a natureza remuneratória de uma parcela não é tão somente caracterizada se diretamente vinculada à realização de um serviço;

- o elemento da onerosidade, inerente à relação empregatícia, corresponde ao pagamento pelo empregador de um conjunto de parcelas econômicas retributivas da prestação de serviço ou da simples existência da relação de emprego;

- existem situações em que, mesmo não havendo prestação de serviço, o empregado tem direito a auferir salário ou remuneração;

- a corroborar esse entendimento, o artigo 4º da CLT preceitua que se considera serviço efetivo o período em que o trabalhador esteja à disposição do empregador, aguardando ou executando ordens, salvo disposição especial expressamente consignada;

- Em adição, o artigo 473 da Consolidação das Leis do Trabalho prevê hipóteses em que o empregado poderá deixar de comparecer ao trabalho, ou seja, deixar de prestar labor, sem o comprometimento do salário e da conseqüente contagem do tempo de serviço;

- como exemplo, cite-se: a ausência por até dois dias em caso de falecimento do cônjuge, ascendente ou descendente; os dias em que o obreiro, comprovadamente, estiver prestando provas de exame vestibular; pelo tempo que se fizer necessário para comparecer em juízo, etc;

- reforçando ainda mais essa ideia, tem-se o art. 129 da CLT que confere ao empregado o direito anual a férias, sem prejuízo do pagamento de salário;

- para caracterização de uma parcela como remuneratória interessa apenas saber se ela é paga em decorrência da existência do contrato de trabalho, isto é, do vínculo empregatício estabelecido entre empregador e empregado;

- o nome jurídico atribuído a uma parcela pelo empregador é indiferente para definir os efeitos trabalhista e previdenciário da verba paga;

- relativamente à Participação nos Lucros e Resultados – PLR, é incontestável que seu pagamento tem como base a existência de um vínculo de emprego entre empregador e empregado;

- no entanto, por política legislativa, o constituinte originário decidiu excluir a natureza remuneratória da parcela, desde que o pagamento da verba seja efetuado segundo as determinações contidas na legislação ordinária;

- destarte, para o deslinde da presente controvérsia há que se perquirir se, de fato, os valores pagos pela autuada aos seus empregados se amoldam aos requisitos legais estipulados Lei n.º 10.101/2000, para que, assim, possam ser excluídos do campo de tributação da contribuição previdenciária;

- pela redação do inciso XI do art. 7.º da Carta Magna, trata-se de norma de eficácia limitada, cuja produção plena de efeitos foi condicionada à regulamentação pelo legislador infraconstitucional;

- esse entendimento está em consonância com a posição do STF, conforme RE 398.284 (Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23-9-2008, Primeira Turma, DJE de 19-12-2008);

- em atendimento ao comando constitucional, sobreveio a Lei n.º 10.101/2000, que no seu artigo 1º dispõe ser a Participação nos Lucros e Resultados instrumento de integração entre o capital e trabalho, ou seja, ferramenta de gestão, visando ao incremento da produtividade;

- a vista do texto legal, tem-se que a Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, na forma concebida, tem caráter notoriamente condicional;

- sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador, nos termos previstos na Lei n.º 10.101/2000;

- a Participação nos Lucros ou Resultados não é meio para empresa obter economia fiscal, isto é, não é mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial e, assim, eliminar os encargos sociais e tributários que normalmente incidiriam caso a verba não fosse paga de forma disfarçada;

- segundo a lição de 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, devendo ser tratado como salário;

- Em linhas gerais, o pagamento de PLR deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

a) deve ter sido objeto de negociação entre a empresa e seus empregados. Tal negociação pode ser feita através de acordo celebrado por uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou por convenção ou acordo coletivo;

b) os instrumentos de negociação devem conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos de participação, como índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente;

c) o instrumento de acordo celebrado deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores e

d) a periodicidade mínima para pagamento deve ser de um semestre e no máximo duas vezes no mesmo ano;

- 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 10.101/2000 estão fora da esfera de tributação da Contribuição Previdenciária;

- nesse sentido, a sólida jurisprudência do CARF e também do STJ, conforme Acórdão 2401-00545 (CARF) e REsp 856160/PR (STJ - Relatora Ministra Eliana Calmon, DJe 23/06/2009);

- o próprio art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 é expresso ao determinar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário-de-contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos;

- cita trechos do Relatório Fiscal e da Decisão da DRJ, para concluir que a PLR dos executivos e o ILP, foram gestados sem a participação coletiva, descumprindo o quanto foi preceituado no art. 2º da Lei 10.101, de 2000;

- não basta a previsão de uma mera cláusula autorizando que a empresa elabore planos próprios, de modo apartado e unilateral. Isso fere o espírito da lei. Isso porque o corpo, conteúdo da PLR, ainda que para um grupo de empregados, será gestado sem a participação do sindicato obreiro;

- não se mostra válido o argumento de que certa categoria de empregados, por ocuparem cargos em níveis elevados, possuiriam maior poder de negociação em relação àqueles outros empregados que não ocupam cargos de confiança ou em níveis estratégicos ou de direção da empresa.

- ao julgador não cabe se arvorar no papel de legislador. Caso quisesse a lei que o julgador decidisse a respeito diante de certas situações, o teria feito, abrindo espaço para essa decisão de forma expressa ou deixando conceitos indeterminados a serem preenchidos pelo operador do Direito. No caso da PLR, a lei não faculta tal possibilidade, é textual;

- relativamente aos planos próprios para pagamento de participação nos resultados, impende destacar ainda que, de fato, não consta nos autos nenhum indício de que tenham sido elaborados com a efetiva participação de comissão interna de trabalho e do representante do sindicato, o que fulmina qualquer possibilidade de se cogitar do atendimento aos ditames da Lei 10.101/2000;

- o legislador constitucional conferiu às entidades sindicais significativo papel na defesa dos interesses das categorias profissionais. Nesse sentido, a Constituição Federal prevê a obrigatoriedade de participação dos sindicatos nos acordos e convenções coletivas de trabalho, nos termos do art. 8º, inciso VI, da CF;

- a *contrario sensu*, eventuais instrumentos de negociação celebrados sem a participação do sindicato da categoria são considerados nulos de pleno direito, inaptos, portanto, para produção de efeitos jurídicos;

- a previsão contida no art. 2º, inciso I, da Lei nº 10.101/2000 é um caso típico de participação obrigatória da entidade sindical, onde o legislador ordinário estipula que a comissão de negociação para pactuação da PLR deve ser integrada por um membro indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

- o membro indicado pela entidade sindical não tem papel meramente figurativo. Ao contrário, desempenha papel crucial na defesa dos interesses da categoria profissional, resguardando-os de eventuais abusos por parte do empregador, razão pela qual não se pode atribuir a uma mera ratificação realizada pelo sindicato de uma simples lista de planos próprios de participação nos resultados o condão de legitimar e validar planos que não se sabe de que maneira foram entabulados, em que data e em que termos;

- em conclusão, as regras estabelecidas pelo PLR dos executivos e o ILP não atenderam ao conjunto normativo de regência, raciocínio este que deve ser estendido à rubrica “Ganho Eventual Lei 9711”, ao se referir ao pagamento de PLR.

### **Abonos**

- inicialmente, cumpre ressaltar que não se aplica ao presente caso o disposto no Ato Declaratório nº 16/2011, e no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011;

- a uma, porque, conforme afirmado no voto condutor do aresto objurgado, nos atos acima destacados foi firmado o entendimento de que *“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”*. Como se infere, o ato destina-se ao âmbito judicial e não vinculam o CARF;

- além de que não se configuraram as premissas para a sua aplicação à espécie, pois, em cotejo com o Relatório da fiscalização, constata-se: (i) não se trata de abono único, (ii) não se trata de verba paga sem habitualidade e (iii) não se trata de parcela desvinculada do salário;

- apresenta síntese dos fatos obtidas da Decisão da DRJ, para concluir pela impossibilidade de se aplicar ao caso o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011;

- pela redação dos ajustes entre empregador e empregados, é inquestionável a natureza contraprestativa da verba, paga como decorrência do contrato de trabalho celebrado entre o notificado e seus empregados;

- é também livre de dúvidas, o enquadramento da verba na previsão contida no §1º do art. 457, da CLT, donde se deflui a natureza jurídica de salário da parcela paga;

- ao contrário do alegado pelo sujeito passivo, não se trata verba paga em caráter eventual. Ao revés, trata-se de valores creditados aos empregados de forma habitual, cujos pagamentos ocorreram sucessivamente entre os anos objeto do lançamento;

- para reforçar seu entendimento quanto à vinculação ao salário, transcreve excertos de decisões judicial (REsp 819.552-BA, Rel. originário Min. Luiz Fux, Rel. para acórdão Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 2/4/2009) e administrativa (Acórdão 2402-002.144);

- pode-se inferir do art. 22, I, e art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991 que o conceito de salário-de-contribuição não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral;

- por outro lado, não resta dúvida que o Decreto nº 3.265, de 29/11/1999, que alterou a redação da alínea “j” do § 9º do artigo 214 do RPS ao acrescentar a expressão *“por força de lei”*, não modificou o que a lei já determinava, quando dizia *“ganhos eventuais e*

*abonos expressamente desvinculados dos salários*". É evidente que a expressão "expressamente", no contexto do citado parágrafo, refere-se àquilo que esteja expresso em lei;

- há que se considerar, outrossim, que o parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 é uma norma isentiva, cuja interpretação não permite incluir nela situações ou pessoas que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, em razão da literalidade em que deve ser interpretada, nos termos do art. 111, II do CTN, pois do contrário estar-se-ia imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem nem poderia ter, eis que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas;

- de acordo com o art. 457, § 1º, da CLT, todo abono tem cunho salarial, integrando, pois, o salário-de-contribuição, presunção que só pode ser elidida por expressa disposição legal em contrário;

- transcreve lição de Eduardo Gabriel Saad in CLT Comentada, editora LTr, onde se conclui pela natureza salarial do abono. Na mesma linha cita doutrina de Arnaldo Sussekind, no seu Instituições do Direito do Trabalho;

- o abono tem natureza salarial, pois corresponde a uma verba que visa aumentar os valores percebidos pelo empregado, neste caso em percentual estabelecido sobre o salário base;

- e ainda que conste da referida cláusula convencional que os abonos foram pagos de acordo com o artigo 214, § 9.º, inciso V, "j", do Decreto nº 3.048/1999, não há referência alguma de desvinculação da verba expressamente por Lei, o que é exigido para que não seja considerado salário-de-contribuição, nos termos do aludido dispositivo;

- tampouco restou demonstrado que o abono se vinculava a pagamento de ajuda de custo, como sustentado na defesa, pois esta se vincula a pagamento de viagem, nos termos do artigo 457, §2º, da CLT;

- para que seja considerada ajuda de custo, que em princípio tem natureza indenizatória, deveria cumprir a função de ressarcir ou subsidiar despesas efetuadas pelo empregado, o que não foi comprovado pela notificada nos autos;

- no tocante a alegada eventualidade no pagamento dos abonos, esta deve ser afastada uma vez que se verifica a prática rotineira no pagamento anual destes abonos;

- despite das cláusulas das Convenções Coletivas do Trabalho afirmarem não se dotarem de natureza salarial as vantagens conveniadas, há de se convir que acordos entre partes interessadas não têm o condão de disciplinar a não-incidência das contribuições previdenciárias estabelecidas por lei;

- os referidos instrumentos obrigam os integrantes das categorias representadas pelos sindicatos negociantes e tão somente, não obrigando terceiros (*in casu*, a Fazenda Pública) que não participaram da referida relação jurídica;

- não se pode olvidar, por seu turno, que obrigação jurídica tributária, é *ex lege* e compulsória, nos termos da constituição do art. 3º do CTN, sujeitando-se, portanto, ao princípio da estrita legalidade;

- nesse sentido, da mesma forma que a contribuição só incide se estiver devidamente prevista em lei, ela só poderá ser dispensada nas hipóteses legalmente contempladas;

- e este não é o caso dos autos, pois o contribuinte não atendeu aos requisitos previstos no artigo 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/1991, conforme analisado;
- a autonomia das convenções coletivas consagradas pela Constituição Federal limita-se ao âmbito das relações empregatícias, não se prestando a alterar a natureza jurídica das verbas sujeitas à tributação;
- se assim não fosse, chegar-se-ia ao despropósito de afirmar que os sindicatos existentes no Brasil têm o poder de comprometer a quase totalidade das receitas da Seguridade Social;
- bastaria que todas as convenções coletivas firmadas passassem a conter disposição no sentido de que a totalidade das remunerações de determinada categoria estaria excluída da incidência das contribuições previdenciárias;
- é vedada à Convenção Coletiva de Trabalho retirar força jurídica de norma de incidência tributária em vigor, conforme entendimento do TRF1 (AGTAG 2006.01.00.019362-6/DF; Agravo Interno no Agravo de Instrumento. Data Da Publicação. 25/08/2006 DJ p.158);
- procede, então, a exigência das contribuições sobre os abonos pagos pela empresa, devendo ser reformado o acórdão recorrido.

Ao final, a Fazenda pede o conhecimento e provimento do seu recurso.

### **Contrarrrazões da Contribuinte**

Cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 25/07/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 2.903), a Contribuinte ofereceu as Contrarrrazões de e-fls. 2.906 a 2.921, em 08/08/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 2.905) e interpôs o Recurso Especial de e-fls. 2.946 a 2.961, também em 08/08/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 2.945).

Em sede de Contrarrrazões, a Contribuinte argumenta que:

#### **Da inadmissibilidade do Recurso Especial**

##### **Retroatividade da multa**

- da simples leitura dos acórdãos colacionados pela Recorrente como paradigmas, se verifica que o conteúdo decisório não se coaduna com a pretensão recursal;
- em ambos os casos citados, a conclusão é a de que a multa de ofício (75%) é descabida, que não pode retroagir no tempo, pois seu valor é superior ao da multa em vigor na data da lavratura da autuação fiscal (progressiva no tempo);
- em nenhum dos casos citados pela Recorrente se sustenta a manutenção da multa de ofício (75%) para períodos anteriores a novembro de 2008;
- dessa forma, mesmo que o entendimento da CSRF se coadune com o entendimento contido nos acórdãos paradigmas apresentados pela Recorrente, fato é que não poderão ser aplicados ao presente caso, uma vez que a pretensão recursal deduzida pela Fazenda Nacional (manutenção da multa de ofício de 75%) é totalmente distinta;
- decisão em sentido contrário configuraria decisão estranha à lide, desconectada do pedido da parte, o que não se pode admitir;

- quanto a esse ponto, requer seja reconhecida a inadmissibilidade de parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional;

#### Abonos

- os acórdãos recorridos foram claros e inequívocos em afirmar que os pagamentos realizados pela Recorrida se enquadram no conteúdo do Parecer PGFN/CRJI n. 2114/2011 e do Ato Declaratório ne 16/2011 da PGFN;

- todavia, sustenta a Recorrente que a Turma Ordinária julgadora não teria feito a devida análise das características dos pagamentos realizados pela Recorrida, já que disso decorreria a inequívoca conclusão de que não estariam enquadrados nos atos expedidos pelo Fisco;

- aduz a Recorrente que os pagamentos realizados pela Recorrida gozam de habitualidade (pois realizados anualmente) e de caráter retributivo (pois decorrentes da existência de um contrato de trabalho ativo, tendo característica salarial);

- o sustentáculo jurídico que embasou a prolação do Parecer PGFN/CRJI n.º 2.114/2011 e do Ato Declaratório n.º 16/2011 da PGFN são os reiterados julgados do Superior Tribunal de Justiça, nos quais restou pacificado o entendimento de que a parcela denominada "Abono", quando paga anualmente com base em previsão contida em Convenção Coletiva (sim, as Convenções Coletivas são renovadas anualmente) e em valor fixo, não integram a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias;

- de acordo com as próprias constatações da recorrente e da acusação fiscal, os abonos pagos pela recorrida estão enquadrados no conteúdo;

- assim, a pretensão da Recorrente é totalmente infundada, pois na realidade busca tão somente a rediscussão de algo que já está evidenciado nos autos. Não há dúvida quanto às características dos Abonos pagos pela Recorrida, sendo falaciosa a alegação de que os acórdãos recorridos teriam aplicado do Parecer PGFN/CRJI n.º 2.114/2011 e do Ato Declaratório n.º 16/2011 da PGFN sem uma devida análise de pertinência e adequação.

#### Mérito

##### Retroatividade da multa

- a tese encampada pela Recorrente advém de equívoco conceitual, advém da equivocada comparação entre institutos totalmente distintos. O histórico legislativo aplicável é auto explicativo;

- a redação da Lei n.º 8.212/91 que vigorou até novembro de 2008 impunha as seguintes multas no caso do contribuinte ter contra si lavrada autuação fiscal para a cobrança das contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP: i) obrigação acessória (declaração em GFIP) - Art. 32 - multa de valor correspondente ao tributo que deixou de ser recolhido, observado limite de valor baseado no número de empregados da empresa e obrigação principal (recolhimento do tributo) - Art. 35 - valor da multa progressivo no tempo, de 24 até 100%, de acordo com a fase processual;

- com a edição da Medida Provisória n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, a multas para a mesma situação passou a ser: obrigação principal e acessória (recolhimento do tributo e declaração em GFIP) - Art. 35-A - multa de ofício prevista no art. 44 da Lei n. 9.430/1996, correspondente a 75% da totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

- pode-se concluir que a multa de ofício não era aplicável às contribuições previdenciárias até novembro de 2008, quando entrou em vigor a Medida Provisória nº 449/2008 e que a retroatividade da multa de ofício somente é permitida na hipótese do percentual da multa de mora ser superior a 75%, o que não ocorre no presente caso;

- por outro lado, a multa de ofício, quando aplicada, contempla a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, sendo ilegal a cobrança das duas multas;

- na hipótese de não prevalecer o entendimento contido nos acórdãos recorridos (no sentido de que a multa de mora atualmente em vigor é aquela prevista na Lei n 9.430/1996, cujo limite é de 20%), fato é que não poderá ser aplicado ao presente caso a multa de ofício (75%), pois além de sua vigência ser posterior ao período em discussão, a sua retroatividade dependeria da demonstração de que se trata de penalidade mais benéfica ao contribuinte, o que não ocorreu;

- ressalte-se, por oportuno, que o atual posicionamento da 2.ª Turma da CSRF é justamente no sentido de que a análise da metodologia para o cálculo da multa deve ser casuístico, observada a natureza da infração. Cita o Acórdão 9202-005.479.

#### PLR de diretores e gerentes

- os acórdãos paradigmas concluíram que a expressa indicação no Plano de PLR no sentido de que as partes poderiam, em documento apartado, definir critérios distintos para pagamento da PLR de um grupo determinado de empregados atende a finalidade da Lei 10.101/2000;

- aduz a Recorrente que, de acordo com o disposto nos acórdãos n. 2401-003.626 e n. 2401-02.250, a medida adotada pela Recorrida afrontaria o disposto na Lei nº 10.101/2000, uma vez que significaria afastar a participação dos empregados e do sindicato nas negociações;

- o inconformismo da Recorrente, sustentado pelos acórdãos paradigmas colacionados ao Recurso Especial, está na hipótese da empresa fixar, de forma unilateral e isolada, as metas e as condições para o pagamento da PLR;

- ocorre que, no presente caso, a Recorrente não se atentou para o fato de que os critérios para o pagamento da PLR dos diretores e gerentes seguem o mesmo racional aplicado para os demais empregados (metas das empresa e metas individuais);

- Conforme dispõe o relatório fiscal da autuação, "*as metas foram definidas em planilha elaborada pela própria empresa e assinada pelo diretor presidente e o diretor da cada área.*" (transcrição as fls. 10, do Ac. 2403-002.951);

- o fato do instrumento que regula as regras da PLR para os diretores e gerentes não ter contado com a participação dos demais empregados, jamais poderia ser interpretado como definição unilateral, pela empresa, das regras aplicáveis à distribuição da PLR;

- no presente caso, a comissão de negociação da PLR expressamente anuiu com a possibilidade de um grupo restrito de empregados definir os critérios que lhe são aplicáveis na distribuição da PLR, o que não encontra vedação legal;

- cita trecho do Acórdão 9202-003.105, que corroboraria este entendimento;

- ressalte-se que a fiscalização não encontrou qualquer irregularidade nos documentos que fundamentam os pagamentos de PLR aos diretores e gerentes, tratando a sua insurgência de mero inconformismo, carente de fundamentação fática ou legal.

#### ILP – nulidade

- os acórdãos recorridos concluíram que o ILP é parcela complementar à PLR, razão pela qual o lançamento fiscal foi julgado improcedente;
- consignou-se também que existiu falha no lançamento fiscal, por deficiência (ausência) na identificação da matéria e base tributável, em afronta ao art. 142 do CTN, com a consequente configuração de vício material no lançamento;
- de início, cumpre ressaltar que a menção à nulidade do lançamento configura ato meramente informativo direcionado como orientação à autoridade lançadora;
- não obstante os acórdãos recorridos façam menção à configuração do vício material, a conclusão foi pela improcedência (e não pela nulidade) do lançamento fiscal, em total alinhamento ao que dispõe o art. 282, § 2.º, do CPC;
- nesse sentido, já se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão 01-03.800,, do qual cita a ementa;
- o conteúdo dos acórdãos paradigmas apresentados pela Recorrente em absolutamente nada alteram o conteúdo decisório em debate. Sustentar a necessidade de revisão do lançamento é buscar sobrevida para algo que nasceu morto;

#### Natureza do vício

- considerando a remota possibilidade dos acórdãos recorridos serem reformados, importante consignar a falta de lógica em considerar que a ausência da devida identificação da motivação para a cobrança das contribuições previdenciárias sobre o valor do ILP, bem como a devida identificação da base de cálculo do tributo, seriam elementos configuradores de vício formal, ao invés de vício material;
- a atividade administrativa de lançamento é privativa do Auditor Fiscal, a qual está adstrita aos princípios e leis que regem a Administração Pública e o Direito Tributário;
- nesse aspecto, os artigos 97 e 142 do CTN não deixam margem à conclusão de que o poder-dever atribuído à fiscalização para apurar e exigir o recolhimento do tributo devido está condicionada à efetiva indicação dos fatos que se enquadram em uma determinada hipótese de incidência do tributo;
- qualquer falha nesse procedimento acarreta cerceamento de defesa do contribuinte, o que é inadmissível;
- não se está aqui a tratar das meras formalidades, que buscam apenas garantir a transparência e eficiência do processo, mas sim de elementos essenciais para a configuração da obrigação tributária;
- após a leitura dos argumentos desenvolvidos pela Recorrente, se extrai que a pretensão levada a efeito é a de oportunizar ao Fisco a possibilidade de retificação/convalidação do lançamento, independentemente da quantidade e qualidade do erro, falha ou omissão incorrido no momento da lavratura do lançamento fiscal, por se tratar de medida voltada à economia e celeridades processuais;
- tal pretensão, além de infundada, vai totalmente de encontro à postura adotada pelo Fisco nas hipóteses do contribuinte incorrer em conduta que indica o descumprimento das obrigações que lhe são impostas.

- não se viu, até a presente data, o Fisco oportunizar ao contribuinte o recolhimento de diferenças de tributos ou a emenda de declarações prestadas ao Fisco antes da lavratura da autuação fiscal, sem que disso decorra a cobrança do tributo e de seus acréscimo legais;

Ganho Eventual; Acordo Coletivo Turno, Abono Eventual e Abono Indenizatório

- conforme já exposto pela Recorrida, as características dos pagamentos em questão, inclusive com base no Relatório Fiscal da autuação, estão inequívoca e totalmente enquadrados no conteúdo do Parecer PGFN/CRJI n.º 2114/2011 e do Ato Declaratório n.º 16/2011 da PGFN

- nos termos da nova redação do artigo 28, § 9.º, alínea "z" da Lei n.º 8.212/1991, dada pela Lei n.º 13.467/2017, os abonos, mesmo se forem pagos com habitualidade, contam com hipótese expressa de não incidência das Contribuições Previdenciárias.

Ao final, a Contribuinte requer que seja inadmitido o Recurso Especial nas matérias relativas ao cálculo da multa e ao pagamento de abonos e o desprovimento do apelo quanto a estas e as demais matérias.

O Recurso Especial do sujeito passivo teve seu seguimento negado, conforme despacho de 27/09/2017 (e-fls. 3.134 a 3.144), contra o qual foi interposto o Agravo de e-fls. 3.152 a 3.166.

O Agravo foi rejeitado nos termos do despacho de 31/07/2018 (e-fls. 3.190 a 3.200).

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

## Conhecimento

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atente aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivas.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional visa provocar a rediscussão quanto às matérias:

- multa de mora – retroatividade benigna;
- PLR Dirigentes;
- ILP – cancelamento da atuação;
- ILP -Natureza do vício - material x formal;
- Ganho eventual, acordo coletivo noturno, abono eventual e abono indenizatório.

Em sede Contrarrazões, pede-se que não se conheça do Recurso Especial quanto às matérias “Abonos” e “multa de mora”.

Acerca dos “Abonos”, alega-se que a Recorrente parte de premissa equivocada ao afirmar que a decisão recorrida não teria feito a devida análise das características dos pagamentos realizados pela Recorrida a título de “abonos” e equivocadamente a considerado tais

parcelas como albergadas pelo disposto no Ato Declaratório n.º 16/2011 e no Parecer PGFN/CRJ/N.º 2114 /2011.

Veja-se como questão foi tratada no Acórdão de Recurso Voluntário:

**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 EVAC 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 n.º 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 n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ N.º 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”. (destaque no acórdão)*

No Acórdão de Embargos, a questão foi enfrentada nos seguintes termos:

Em sua peça recursal, aduz a Recorrente que o Colegiado exonerou a cobrança relacionada ao abono eventual e indenizatório com base no Ato Declaratório n.º 16/2011, não tendo, no entanto, procedido à análise dos requisitos para a aplicação do citado Ato Declaratório, caracterizado omissão no julgado, além de contradição, por

vislumbrar que o caso sob análise não se amolda aos requisitos previstos no citado ato declaratório da PGFN.

(...)

Pois bem. Não existe a contradição apontada pela embargante.

O Colegiado entendeu pela aplicação do Parecer PGFN/CRJI N° 2114/2011 e excluiu a incidência da contribuição previdenciária por terem sido preenchidos os requisitos do Ato Declaratório n° 16/2011, da PGFN.

No presente caso, após a análise do processo, a unanimidade dos Conselheiros excluiu da tributação as verbas incidentes sobre Ganho Eventual, Acordo Coletivo Noturno, Abono Eventual e Abono Indenizatório com base no Ato Declaratório n° 16/2011, da PGFN, entendendo a sua pertinência com o caso concreto.

O inconformismo com os fundamentos adotados no julgamento não significa a existência de omissão no acórdão.

Como consequência, descabe acolher o vício de omissão apontado pela Fazenda Nacional.

Nota-se que, de fato, nos acórdãos recorridos entendeu-se pela aplicação do Ato Declaratório 16/2011 ao caso concreto, sem maiores investigações acerca de tais parcelas, donde não se pode acatar a alegação de equívoco na premissa adotada pela Recorrente.

A leitura dos acórdãos mostra que, confirma-se a premissa contida no Recurso Especial, uma vez que a preocupação do Colegiado recorrido situou-se apenas na questão de verificar se os abonos eram previstos em norma coletiva de trabalho.

Cabe agora apreciar se, à luz dos paradigmas 2401-003.637 e 2401-002.500, concretizou-se a divergência apontada.

Do primeiro paradigma foi transcrita a ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2006

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NFLD ABONO. REMUNERAÇÕES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES CARÁTER HABITUAL E VINCULADO AO SALÁRIO INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO 16/2011 DA PGFN.**

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

Acredito que o lançamento do ABONO previsto em convenção coletiva, apreciado no referido acórdão, NÃO se enquadra na exclusão prevista no Parecer PARECER PGFN/CRJ/N° 2114/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 16/2011, de 20/12/2011 considerando o caráter habitual ao longo dos anos em que foi pago, bem como a vinculação ao salário do empregado.

Do relatório e voto foram trazidos os excertos:

Relatório

"A presente NFLD, lavrada sob o n. 37.052.977-4, em desfavor da recorrente tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo dos segurados não descontado em época própria, da empresa,

incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, bem como a destinada a terceiros, levantadas sobre os valores pagos a pessoas físicas na qualidade de empregados, nas competências 01/2000, 12/2000, 2000, 03/2001, 12/2001, 12/2002, 12/2003, 12/2004, 01/2005, 12/2005, 01/2006 e 12/2006.

Conforme descrito no relatório fiscal, fls. 24 e seguintes, os fatos geradores previstos no presente AI refere-se a pagamentos ANUAIS previstos nas Convenções Coletivas de Trabalho CCT, à título de ABONO e que foram negociados com o Sindicato dos Metalúrgicos de Guarulhos por ocasião da Data base.”

#### Voto

“De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

Entendo, assim como disse o julgador de primeira instância que as convenções particulares realizadas entre os sindicatos das categorias (CC), ou mesmo entre esses e as próprias empresas (AC), não podem ultrapassar a esfera trabalhista para indicar a natureza da verba para efeitos previdenciários, se a lei previdência não o faz.

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exhaustivamente, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição.

Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total do empregado, inclusive sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

Nesse contexto, os denominados abonos são verbas passíveis de incidência previdenciária, na medida em que, conceitualmente, tratam-se de adiantamentos salariais, conforme nos ensina o doutrinador laboral da atualidade, Maurício Godinho Delgado: Retomado o conceito próprio do abono, como antecipação salarial efetuada pelo empregador ao empregado, torna-se inquestionável sua natureza jurídica, como salário (art. 457, § 1º). A jurisprudência foi além, contudo: firmou-se no sentido de conferir à parcela todos os efeitos próprios ao salário básico – o que significa que prevalece no Direito brasileiro o entendimento de que o abono, depois de concedido, não pode ser retirado do contrato pelo empregador. (Maurício Godinho Delgado, 2003, p. 729)

Como bem ressaltado na doutrina retro, a Consolidação das Leis do Trabalho-CLT elenca como integrante da remuneração os abonos, *in verbis*:

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

*§ 1º Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pagos pelo empregador. (sem grifos no original)*

**Cumprе salientar que o fato de a negociação coletiva mencionar que os abonos concedidos possuem natureza indenizatória, não tem o condão de alterar a natureza jurídica da verba, tendo em vista que o art. 457 da CLT e o art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, são normas cogentes não sendo possível afastar a sua aplicação em razão de um acordo ou convenção coletiva.**

Outro não é o entendimento do Colendo TST acerca da indisponibilidade do art. 457 da CLT, vejamos:

TST mantém natureza salarial de produtividade na Brasil Telecom Embora a Constituição Federal assegure a validade dos acordos coletivos, estes são limitados nas normas de ordem pública, onde não há margem para livre manifestação das partes. Com este entendimento, a Segunda Turma do Tribunal Superior do Trabalho negou provimento a recurso de revista da Brasil Telecom contra decisão que a condenou à integração da “verba produtividade” ao salário, com pagamento de diferenças nas verbas rescisórias.

A condenação foi definida em primeiro grau e mantida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (Rio Grande do Sul). O Regional entendeu que o adicional deve incidir sobre a remuneração do empregado por ter “nítida natureza salarial”, embora a “verba produtividade” tenha sido instituída no acordo coletivo com natureza indenizatória.

O ministro José Simpliciano Fernandes, relator do processo, ressaltou que o objeto da controvérsia estava em definir se é possível que as partes, por meio de acordo coletivo, atribuam natureza indenizatória a uma parcela que, por suas características, ostente naturalmente caráter salarial.

*"No caso, o TRT considerou demonstrada a natureza salarial", afirmou o relator. "Assim, em que pese o acordo coletivo que a institui ter determinado sua não incorporação ao salário, conforme o artigo 457, § 1º, da CLT, tem-se por devida sua integração". Ao proferir seu voto durante a sessão de julgamento, o ministro afirmou que as partes não podem, ainda que por acordo coletivo, definir natureza diversa à verba, porque com isso estariam burlando preceito de ordem pública, uma vez que implicaria isenção das contribuições fiscais e previdenciárias às quais as partes estariam obrigadas, por força de lei." (RR 44809/20029000400.5)*

A Medida Provisória nº 1.5869 (sic), de 21/05/1998, publicada no D.O.U. de 22/05/1998, reeditada até a MP nº 1.66315, convertida na Lei nº 9.711, de 20/11/1998, acrescentou o item "7" à alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, assim dispondo:

(...)

Da leitura deste dispositivo, verifica-se que **a partir de 22/05/1998 os abonos expressamente desvinculados do salário, isto é, apenas quando uma lei que cria algum abono específico e o desvincule expressamente do salário é que realmente pode se considerar alterada a natureza jurídica da parcela em cheque.** O Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 3.265/99 à alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214, explicita e ratifica esta interpretação ao reportar-se aos "abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei". Destarte, como restou firmado pelo Egrégio TST, na decisão acima transcrita, e na regulamentação feita pelo art. 214, § 9º, inciso V, alínea "j", do Dec. 3.048/99, bem como em face da regra de interpretação restritiva prevista no art. 111, inciso II, do CTN, **apenas Lei pode conceder isenção previdenciária a algum abono.**

Os abonos pagos por liberalidade do empregador não estão dentre as parcelas excluídas do salário-de-contribuição previdenciário definidas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, de modo que desde a edição da Lei nº 8.212/91 os abonos pagos pelo empregador aos seus empregados, seja por sua liberalidade ou por força de acordo ou convenção coletiva de trabalho sofrem incidência de contribuições à seguridade social.

A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário e, desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o Código Tributário Nacional em seu artigo 111, I, nestas palavras:

(...)

Estando portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Embora já tenho me manifestado pela procedência do lançamento, entendo que ainda exista um ponto a ser enfrentado. Considerando os aspectos descritos na lei previdenciária e nos atos normativos; todavia convém analisar a questão considerando não apenas a literalidade do texto legal, mas em especial, os atos emanados da Procuradoria da Fazenda Nacional a respeito da questão.

Nesse sentido, **acredito que o lançamento do ABONO previsto em convenção coletiva, apreciado no referido acordão, NÃO se enquadra na exclusão prevista no Parecer PARECER PGFN/CRJ/Nº 2114/2011** da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 16/2011, de 20/12/2011. Transcrevo abaixo o ato em questão para esclarecimentos da sua aplicabilidade.

(...)

As razões, no meu entender que afastam a aplicação do parecer em questão ao caso ora analisado, fundam-se em 2 pontos:

1) **Habitualidade** – embora existam diversos questionamentos acerca do que vem a ser habitual, entendo que o mais acertado é identificar cada verba no contexto em que é paga, para só então descrever se a mesma mostra habitual no contrato de trabalho. O abono em questão foi lançado nas seguintes competências: 01/2000, 12/2000, 2000, 03/2001, 12/2001, 12/2002, 12/2003, 12/2004, 01/2005, 12/2005, 01/2006 e 12/2006. Ora, embora no ano em que foi pago não tenha habitualidade, posto que envolve apenas 2 meses, podemos observar nitidamente, **que todos os anos existe a referida negociação que acaba por gerar a expectativa para o empregado do recebimento da verba. Acredito que o conceito de ganho eventuais, previsto na lei previdência (sic) e que tem embasado as decisões judiciais, é aquele que se mostra sem qualquer caráter de continuidade ao logo do tempo, sem expectativa de pagamento para o trabalhador e sem correlação com o trabalho.**

2) **Desvinculado do salário** – nesse ponto, também entendo não restar enquadrado o abono pago pela empresa. Vejamos trechos dos referidos acordos descritos pelo próprio recorrente em sua impugnação:

(...)

Conforme extraímos das cláusulas, os abonos são pagos atrelados aos salários dos empregados, sejam no estabelecimentos das faixas de pagamentos, do mês que os embasam.

3) **Abono Único – ou seja, pago uma única vez.** A própria transcrição descreve o pagamento de parcela mais de uma parcela de abono, que embora, algumas vezes ocorreu no mesmo mês, deu-se em mais de uma oportunidade, como já apreciado.

Face o exposto, consistindo para efeitos previdenciários em verba com feição salarial, e face **não preencher os requisitos para a aplicação do ATO DECLARATÓRIO 16/2011 da PGFN**, entendo que deva-se manter o lançamento, não havendo qualquer reparo a ser feito na decisão proferida.

#### CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso, para no mérito "NEGAR-LHE PROVIMENTO" (destaques da Recorrente)

Como se percebe, entendeu-se no paradigma que o abono, independentemente de estar previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, quando pago anualmente e atrelado ao salário do empregado não se subsume aos ditames do Ato Declaratório 16/2011 da PGFN, integrando, assim, o salário-de-contribuição.

No acórdão recorrido, integrado pelo Acórdão de Embargos, adotou-se posição de que o fato de o abono estar previsto em Convenção Coletiva de Trabalho seria suficiente para não se submeter à tributação, por aplicação do mencionado Ato Declaratório.

Nota-se assim que o primeiro paradigma é hábil a comprovar o dissídio.

Do segundo paradigma foi transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA. FALTA DE ADESÃO AO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Independentemente da empresa comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, não incidem contribuições sociais sobre a alimentação fornecida in natura aos seus empregados.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA PARCELA POR BENEFICIÁRIO. DISPONIBILIZAÇÃO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. FALTA DE PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES

A disponibilização do seguro de vida em grupo a todos os empregados e dirigentes da empresa, quando não se pode identificar a parcela destinada a cada segurado, não sofre incidência de contribuições sociais, ainda que não haja previsão do benefício em norma coletiva de trabalho.

ABONO. PAGAMENTO A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO SALARIAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Caracterizando-se o abono, mesmo quando pago em parcela única, como antecipação de reajuste salarial, há de exigir as contribuições sociais sobre o mesmo.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

DECLARAÇÃO PARCIAL DOS FATOS GERADORES. RELEVAÇÃO DA MULTA NA PROPORÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DECLARADA.

Se o contribuinte, até a decisão de primeira instância, declarava parte dos fatos geradores omitidos na GFIP, merecia a relevação da multa na proporção das contribuições declaradas, desde que cumpridos os demais requisitos normativos.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo havido alteração na legislação que instituiu sistemática de cálculo da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento, se mais benéfica ao sujeito passivo.

(...)

### **Relatório**

"Trata-se do Auto de Infração AI n.º 37.079.4362, lavrado contra o contribuinte acima identificado para aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores de contribuições sociais na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, deixaram de ser declarados:

(...)

c) pagamento de abono anual, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, o qual é repassado aos empregados a título de antecipação de reajuste salarial, tendo reflexo em todas as demais verbas trabalhistas, a exemplo de férias, 13.º salário, etc."

(...)

### **Voto**

"Abono especial Coincidentemente há um Ato Declaratório também cuidando do pagamento de abono previsto em norma coletiva de trabalho, todavia, ao contrário do meu entendimento quanto às demais rubricas constantes do lançamento, para esta verba, tenho a impressão de que o pronunciamento da PFN não se amolda à forma como pagamento foi feito aos empregados a serviço da recorrente. Apresentemos o teor do **Ato Declaratório n.º 16, de 20/12/2011**:

(...)

Na situação posta a análise, **verifico que há dois condicionantes expressos no Ato Declaratório para desconsideração do abono único como salário-de-contribuição, que não são atendidos pelos pagamentos incluídos na apuração fiscal: a desvinculação do salário e a habitualidade.**

(...)

Observe-se **que a exigência de desvinculação do salário não se prende a mera redação lançada na norma coletiva de trabalho, mas deve ser verificada na forma como a verba é paga. No caso sob holofotes, verifica-se que o abono tem natureza de verdadeira antecipação de salário, não prevalecendo a natureza eventual e falta de vinculação com a prestação de serviços pelos empregados.**

**Quanto a habitualidade**, é mais fácil de se aferir que a mesma estava presente nos pagamentos dos abonos "especiais" efetuados pela recorrente. Houve pagamentos a esse título nas competências 01/2003; 12/2003; 12/2004; 01/2005 e 12/2005. Essa evidência desmorona a tese de que os pagamentos eram feitos sem habitualidade.

Cabe-nos ainda indicar **que o pagamento do abono, da forma como realizada pela recorrente, não se subsume à hipótese de desoneração prevista no item 7, da alínea "e" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, verbis:**

(...)

Assim, por não encontrar justificativa para exclusão do salário-de-contribuição do abono pago pela recorrente aos seus trabalhadores nos exercícios de 2003 a 2005, entendo que se justifica a multa aplicada por falta de declaração dessa rubrica.”

Observa-se que este segundo paradigma apresenta a mesma linha de entendimento que o primeiro, no sentido de não aceitar a mera previsão em Convenção Coletiva de Trabalho como suficiente para exoneração do abono com base no Ato Declaratório 16/2011 da PGFN.

Nesse sentido, deve-se reconhecer o dissenso interpretativo também com base no último paradigma, eis que o entendimento é divergente daquele revelado no recorrido, integrado pelo Acórdão de Embargos, quanto a esta segunda matéria.

Diante do exposto, deve ser conhecido o apelo quanto à matéria **Ganho eventual, acordo coletivo noturno, abono eventual e abono indenizatório**.

Acerca da questão **Retroatividade da multa**, a divergência foi deduzida pela Fazenda Nacional nos seguintes termos:

“Insta aqui consignar que as hipóteses em análise nos acórdãos paradigmas são idênticas a que ora se reporta. Isso porque o que se encontrava em julgamento era exatamente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social e se travou discussão acerca da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei n.º 11.941 (fruto da conversão da MP n.º 449/2008) no art. 35 da Lei n.º 8.212/91.

Contudo, embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolores do acórdão recorrido e dos paradigmas encamparam conclusões diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, caput (redação revogada e com na novel redação dada pela MP n.º 449/2008 posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009) e do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991. Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, caput, da Lei n.º 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei n.º 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei n.º 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% (§ 2º do art. 61).

Ao revés, os paradigmas adotaram solução diametralmente oposta. Para os órgãos prolores dos paradigmas, o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei n.º 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei n.º 9.430/96. Nos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei n.º 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do caput do art. 35 com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa.

Dessa forma, fica evidenciada a divergência jurisprudencial no que toca ao diploma legal a reger a aplicabilidade da multa no caso em testilha, consoante todas as normas acima indicadas.”

Nas Contrarrazões, alega-se que o apelo não merece conhecimento, haja vista que os paradigmas indicados apresentam conclusões que não se compatibilizam com a pretensão recursal. Afirma a Recorrida que nas duas decisões paradigmáticas o encaminhamento é pela impossibilidade de imposição da multa de ofício (75%) para períodos anteriores a novembro de 2008, portanto, chocam-se com o pedido formulado pela Fazenda Nacional.

O primeiro paradigma indicado é o Acórdão 2401-00.120, de cujo voto condutor foi transcrito:

“Nesse sentido, devida a contribuição e não sendo recolhida até a data do vencimento, fica sujeita aos acréscimos legais na forma da legislação de regência. Portanto, correta a

aplicação da taxa SELIC, com fulcro no artigo 34, da Lei n.º 8.212/91, e bem assim da multa moratória, nos termos do artigo 35, do mesmo Diploma Legal.

(...)

Com relação à solicitação da recorrente, para a aplicação do disposto na Medida Provisória 449, relativamente à multa de mora, importa salientar que a referida MP, além de alterar o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte:

"Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996".

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

**Entretanto, se ocorreu o lançamento de ofício que é o presente caso, a multa devida seria de 75%, superior ao índice previsto na antiga redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, correspondente ao percentual devido após ciência do acórdão da segunda instância.**

Assim, não há como retroagir, ainda que se considere a multa moratória como penalidade, pois a lei atual não é mais favorável ao contribuinte, pelo menos até essa instância." (destaques da Recorrente)

Observa-se desse recorte que o entendimento desse primeiro paradigma foi no sentido de que a multa mais benéfica deveria ser obtida pela comparação daquela aplicada com base na redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, na redação anterior a MP 449/2008 (posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009), e o valor obtido a partir da nova sistemática legal, ou seja, o art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, que remete ao inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 (multa de 75 %).

A *contrario sensu*, pode-se concluir que nesse julgado afastou-se a comparação da multa anterior com aquela prevista no art. 35 (com redação dada pela MP 449/2008), o que demonstra o dissídio jurisprudencial almejado, haja vista que no recorrido encaminhou-se pela aplicação deste último dispositivo, o qual remete ao art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, limitando-a a 20%.

Resta, assim, demonstrada a divergência com base no primeiro paradigma.

O último paradigma, Acórdão 2401-00.233, apresenta o mesmo entendimento que o anterior, como se pode extrair do excerto do voto reproduzido no Recurso Especial:

“Quanto às alterações trazidas pela MP 449, a recorrente apresenta a tese de que com a nova redação dada ao art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, as contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidas de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 1996.

De acordo com o citado dispositivo, a limitação da multa se daria em 20% que é o percentual que a recorrente pretende que seja aplicado com a retroação benigna da lei.

Ocorre que a MP 449, além de alterar o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

(...)

**A meu ver, a forma de cálculo que o contribuinte pretende que seja aplicada em seu favor é utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea.**

**Entretanto, se ocorreu o lançamento de ofício que é o presente caso, a multa devida seria de 75%, superior aos 50% previstos na antiga redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, inciso II, alínea "d" que corresponde ao percentual devido após ciência do acórdão da segunda instância, porém anterior à inscrição em dívida ativa.**

Assim, não há como retroagir, ainda que se considere a multa moratória como penalidade, pois a lei atual não é mais favorável ao contribuinte, pelo menos até essa instância." (destaques da Recorrente)

Verifica-se que neste segundo paradigma o encaminhamento também foi pela inaplicabilidade da multa de 20%, prevista no art. 61 da Lei n.º 9.430/1996, manifestando, assim, a divergência com o recorrido.

Não se identifica incompatibilidade entre o teor dos paradigmas e a pretensão formulada no Recurso Especial, como insinuado nas Contrarrazões. Veja-se que a Fazenda Nacional assim a apresentou o seu pedido:

“Nessa linha de raciocínio, a NFLD em testilha deve ser mantida, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP n.º 449/2008, atualmente convertida na Lei n.º 11.941/2009.”

Pode se extrair do texto que não há pedido para aplicação da multa de 75%, mas que, na comparação para aplicação da multa mais benéfica utilize-se o art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009. Assim, não merece ser acolhida a alega incompatibilidade do pedido expresso no Recurso Especial com a demonstração da divergência.

Acerca da matéria **ILP – cancelamento da atuação**, cabe verificar se os paradigmas são hábeis a comprovar a divergência apresentada.

Inicialmente, observe-se como a questão foi tratada no voto condutor do acórdão recorrido:

O ILP - Incentivo de Longo Prazo, está previsto no documento de fls.1509 e seguintes dos autos e 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 **cumprir 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. (grifei)

Nota-se que o Colegiado decidiu afastar a tributação sobre a parcela ILP por duas razões:

- por se tratar de pagamento de PLR, ao entendimento de que tal parcela foi paga em conformidade com a legislação de regência; e

- pelo fato de no discriminativo do débito a parcela não figurar em rubrica própria, mas conjuntamente com outras verbas incluídas na base de cálculo do lançamento.

Foram indicados como paradigma os Acórdãos 103-20.451 e 2401-00.434.

Do primeiro paradigma foi apresentado o seguinte a ementa e trecho do voto condutor.

Da ementa pode-se destacar:

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL - ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL - Comprovado, por meio de diligência fiscal, equívocos na determinação da matéria tributável, sua revisão pela autoridade julgadora é medida que se impõe.**

Do voto condutor, cabe trazer à colação:

A decisão recorrida não merece reparos. A diligência requerida pela autoridade a quo foi oportuna e esclarecedora, retificando equívocos ocorridos na elaboração do Demonstrativo de Fluxo Financeiro, como se pode ver no Relatório de fls. 180/185.

(...)

**Os documentos e a escrituração anexados pelo contribuinte em sua defesa, bem como, a diligência realizada por solicitação da autoridade julgadora comprovam a ocorrência de erros na apuração de excesso de dispêndios que embasa imputação de omissão de receitas.** Retificado o Demonstrativo do Fluxo Financeiro pelas razões e montantes detalhados na fundamentação da r. decisão, reproduzida no relatório deste acórdão **restou demonstrado que não ocorreu excesso de dispêndios nos meses de fevereiro, outubro e novembro e nos meses de março, maio, setembro e dezembro tiveram seus valores reduzidos conforme quadros demonstrativos também transcritos no relatório.**

Não fora pelas razões expostas na decisão de primeira instância o lançamento não poderia subsistir visto que a omissão de receita foi tributada na forma prescrita no artigo. 43 da Lei n.º 8.541/93, que determina a incidência do imposto sobre o total da receita omitida.” (destaquei)

Verifica-se que este primeiro paradigma, Acórdão n.º 103-20.451, não possui qualquer similitude com a matéria apontada como divergente, porque se trata de Recurso de Ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância que retificou o crédito tributário lançado, com base em resultado de diligência efetuada durante o trâmite administrativo.

De acordo com o constante do voto condutor do paradigma, os documentos e a escrituração contábil juntados pelo sujeito passivo em sua defesa, bem como a diligência

realizada por solicitação da autoridade julgadora comprovaram a existência de erro na apuração do tributo devido, impondo-se a sua retificação.

Por outro lado, observa-se que no recorrido foram apresentados dois motivos para cancelamento do lançamento quanto à parcela ILP (improcedência da exação sobre PLR e discriminação inadequada da base de cálculo), ao passo que no paradigma analisa-se apenas a possibilidade de retificação da matéria tributável.

Inexistindo similitude fática entre os arestos não há como se reconhecer a divergência com base no primeiro paradigma.

Com efeito para comprovar a divergência teria que ser apresentada decisão onde a tributação sobre determinada parcela atrelada a PLR fosse mantida, mesmo se considerando regular o pagamento da verba principal, além de haver de se constatar apuração da base de cálculo sem a individualização por rubrica.

Do segundo paradigma, pode-se citar do voto vencedor:

#### **Voto vencedor**

**“Não vislumbro a nulidade apontada pelo ilustre conselheiro relator. Não se trata de mudança de critério jurídico. Trata-se, ao meu ver, da adoção da base de cálculo proposta pelo contribuinte em sede de impugnação (fls. 111). Os valores propostos pelo fisco para a retificação da base de cálculo (fls. 163 e 164) nada mais são do que a adoção da base proposta pela recorrente (fls. 111). Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes têm sido no sentido de que erros na apuração da base de cálculo não acarretam a nulidade do lançamento. O que deve ocorrer é a retificação do lançamento para adequá-lo à realidade fática ou jurídica:**

“NULIDADE- ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO- Erros na apuração da base de cálculo, ainda que ocorram, não inquinam de nulidade o lançamento, podendo dar lugar a cancelamento total ou parcial da exigência.” (1º Calº C — Ac. 101-96557 — Rel. Sandra Maria Faroni)

“COFINS. BASE DE CÁLCULO. ERRO DE APURAÇÃO. Constatado que houve erro na apuração da base de cálculo da Cofins por parte da Fiscalização, deve-se retificar o lançamento para excluir da base de cálculo os valores que não correspondem ao faturamento da fiscalizada.” (2º Ca)º C — Ac. 201-79213 — ReL Walber José da Silva)

“PIS. ERRO MATERIAL. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. Provado erro material no cálculo de conversão, registrado no Acórdão recorrido, de litros de gasolina adquirida de distribuidora para reais, há de se proceder ao devido acerto. (2º CC/ 2º C — Ac. 202-17.496 — ReL Maria Teresa Martinez López)

Portanto, alinho-me ao entendimento adotado na jurisprudência acima descrita, no sentido de que não há de se declarar a nulidade do lançamento.”

Quanto a este segundo paradigma, Acórdão nº 2401- 00434, verifica-se que o voto vencedor foi taxativo em afirmar que naquele caso, onde se discutia a mudança de critério jurídico na apuração do lançamento, não houve qualquer nulidade, porque não se tratou de efetiva mudança de critério jurídico, mas da adoção da base de cálculo proposta pelo sujeito passivo, ainda em sede de impugnação, que foi acatada após a realização de diligência efetuada no curso do processo administrativo.

Aqui também não se nota a existência de similitude fática, haja vista que a decisão paradigmática sequer aborda a questão de falta de individualização de parcelas no discriminativo de débito, situação retratada no julgado recorrido.

Nota-se que no aresto combatido não se aborda propriamente erro quantitativo na base de cálculo, mas mera falha na sua apresentação nos relatórios do lançamento. Por outro lado, a exclusão da parcela ILP, reitera-se, não se deu unicamente por conta desta falha, mas por entender o Colegiado que a parcela não se subsumia a incidência previdenciária.

Assim, inexistindo também similitude fática do recorrido com o segundo paradigma, não deve ser conhecido o Recurso Especial quanto à matéria **ILP – cancelamento da atuação**.

### **ILP -Natureza do vício - material x formal**

Conforme mencionado acima, foram dois os motivos que levaram o Colegiado recorrido a cancelar o lançamento quanto às contribuições sobre a parcela ILP: improcedência quanto a parcela PLR, a qual foi considerada regular perante a Lei n.º 10.101/2000 e deficiência no relatório Discriminativo do Débito, o qual não teria individualizado a rubrica ILP. A esse respeito, cabe transcrever mais uma vez o trecho do voto vencedor do recorrido tratando da questão:

O ILP - Incentivo de Longo Prazo, está previsto no documento de fls.1509 e seguintes dos autos e 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 **cumprir 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. (grifei)

Nesse contexto, no que se refere à matéria “ILP -Natureza do vício - material x formal”, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria representado por julgado em que, diante de situação fática similar – cancelamento por improcedência e falha na apresentação da base de cálculo – se entendesse que caberia a declaração de nulidade por vício formal.

Não é isso, todavia, que se encontra nos paradigmas indicados.

Do primeiro paradigma, Acórdão 2301-01.020 foi apresentada a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1997 a 30/04/2006

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Em virtude da impossibilidade de saber como a fiscalização encontrou as bases de cálculo, há que se reconhecer o cerceamento do direito de defesa, devendo ser anulado o lançamento realizado.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a determinação da exigência (art. 10, inciso V do Decreto n.º 70.235).

Pelo exposto, *in casu*, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso V do Decreto n.º 70.235.

Do voto condutor transcreveu-se o excerto:

“O resultado da diligência demonstrou a fragilidade do lançamento fiscal quanto ao arbitramento da base de cálculo. Conforme fls. 530 a 532, a Auditora autuante não conseguiu responder nenhum dos questionamentos feitos por este Colegiado.

(...)

Destaca-se ainda que uma outra Auditora Fiscal tentou responder à diligência, contudo não conseguiu demonstrar os critérios adotados, conforme fls. 525.

**Em virtude da impossibilidade de saber como a fiscalização encontrou as bases de cálculo, há que se reconhecer o cerceamento do direito de defesa, devendo ser anulado o lançamento realizado.**

Já alterei meu entendimento acerca dos efeitos gerados pelo vício presente na autuação. Mais precisamente sobre a possibilidade de saneamento ou não da falta nesses mesmos autos.

(...)

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal.

Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias (art. 10, inciso V do Decreto n.º 70.235).

Diante da irregularidade constatada, **há que ser aplicado o Decreto n.º 70.235/1972 devendo ser efetuado novo lançamento, conforme previsto no 18, § 3º**, nestas palavras:

(...)

O CARF não convalida lançamento; mas sim declara o grau de invalidade do ato administrativo viciado: nulo ou irregular. Se for nulo, há que ser realizado novo lançamento; se meramente irregular, o ato permanecerá, apenas será reconhecida a não importância do seu erro. Destaca-se que no Direito Administrativo não há ato anulável, pois o mesmo é classificado como convalidável.

Entendo que os meros erros materiais podem ser corrigidos no lançamento, agora as falhas mais graves, os vícios, demandam a realização de um novo ato. A correção dos erros materiais, a complementação de informações, ou esclarecimentos, já constantes no relatório fiscal, podem ser trazidos aos autos por meio de diligência, inclusive comandada pelo CARF.

Pelo exposto, *in casu*, não se tratou de simples erro material, mas de **vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso V do Decreto n.º 70.235.**

CONCLUSÃO:

Voto por CONHECER DO RECURSO do notificado para no mérito ANULAR o lançamento fiscal por **vício formal.**” (destaques da Recorrente)

Como se percebe o Colegiado prolator do paradigma enquadrado o vício como desobediência ao inciso V do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, assim redigido:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

(...)

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

(...)

Assim, verifica-se que o caso tratado nesse paradigma não guarda similitude fática com o recorrido. Primeiro por não mencionar situação de improcedência da autuação e depois por não se referir também ao segundo motivo adotado para cancelamento da exigência: imprecisão na demonstração da base de cálculo.

Já no segundo paradigma, Acórdão n.º 3101-000.396, a preliminar de nulidade por vício formal foi acatada, em razão de omissão quanto à demonstração da multa aplicada. Abaixo trecho desse paradigma:

“Com efeito, nas peças que formalizam o lançamento do crédito tributário, não constam o valor unitário da multa nem a identificação e quantificação do fator multiplicador da multa lançada.

Destaco, por oportuno, **o caráter formal do vício apontado, porque o demonstrativo de cálculo é parte, é elemento do ato administrativo** (sic).”  
(destaque da Recorrente)

Também aqui não há similitude fática com o recorrido. Neste foram dois os motivos para cancelamento do débito relativo à parcela ILP, conforme já comentado, ao passo que no paradigma aponta-se apenas a questão da falta de demonstração da multa.

Com efeito, a leitura dos excertos colacionados, permite concluir pela inexistência de dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigmas não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático específico de cada processo.

No acórdão recorrido, o lançamento (para a parcela ILP) foi cancelado porque o Colegiado considerou que regular o pagamento de PLR, além de considerar deficiente o relatório Discriminativo do Débito. Nos dois paradigmas não se nota a existência de cancelamento por improcedência do fato gerador descrito, além de que as causas narradas para nulificação dos lançamentos não se referem a apresentação deficiente da base de cálculo.

Assim, não conheço do Recurso Especial quanto à matéria **ILP -Natureza do vício - material x formal.**

Quanto à matéria **PLR Dirigentes**, por concordar com as conclusões do despacho de e-fls. 2.865 a 2.898, entendo não haver óbice quanto ao conhecimento.

## Mérito

### PLR Dirigentes

Acerca da incidência de contribuições sobre a **PLR paga aos dirigentes**, o Relatório Fiscal de e-fls. 03 a 49 do Volume DOCC1, apresenta a seguinte fundamentação:

#### 4.1 ELABORAÇÃO DOS PLANOS

4.1.1 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.

4.1.2 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.**

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.

#### 4.2 PLANO PLR EXECUTIVOS

4.2.1 **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).

(...)

4.2.3 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.

**4.2.4 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 8212/91.** 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 da Contribuição Previdenciária.

**4.2.5 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, § 9, j, da Lei 8218/91.** Falta a transparência e a negociação necessária.

**4.2.6 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.** (destaquei)

A matéria **PLR Dirigentes** foi abordada no recorrido nos seguintes termos:

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 descumpre 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.

Quanto ao pagamento da PLR a lei de regência exige o conhecimento por parte dos empregados de quais as regras (ou mesmo as metas) deverão ser alcançadas para que esses façam jus ao pagamento da parcela. Esse juízo pode ser extraído § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000:

Art. 2º 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:

[...]

§ 1º **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.

[...] (destaquei)

A participação nos lucros ou resultados, direito dos trabalhadores de matriz constitucional, que tem como premissa maior a integração entre capital e trabalho, resulta de acordo entre patrão e empregados, o qual deve ser instrumentalizado em documento que defina as regras que presidiram o processo que tem como ponto de culminância o pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiar os trabalhadores que se envolveram no alcance dos objetivos empresariais.

Com o desígnio de tornar o processo transparente para as partes, principalmente aos trabalhadores, o dispositivo acima transcrito estabelece a necessidade de que o instrumento decorrente das negociações, permita às partes conhecer quais os critérios irão definir o pagamento pelo esforço empreendido em prol da organização, tais como: em que condições surgirá o direito à percepção da PLR? Qual parcela será distribuída? Quando será concretizado o pagamento? Quem terá direito e quanto individualmente cada trabalhador fará jus?

A resposta a esses quesitos, somente pode ser obtida quando o documento de formalização do acordo de PLR cumpre os ditames do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000. Cabe verificar, então, se no caso concreto houve o atendimento da norma sob referência.

Segundo o Relatório Fiscal de e-fls. 03 a 49 do Volume DOCC1 , a norma não restou cumprida, pelos motivos acima expostos.

Observa-se que a cláusula genérica prevendo a estipulação futura de regras para pagamento de PLR a diretores/gerentes não se encontra no corpo do acordo, em seus anexos ou nas atas de reunião para discutir o plano, carecendo no momento da formalização do acordo estabelecer em relação a parte do corpo funcional quais as metas individuais e coletivas a serem alcançadas.

Assim, não restou atendida a norma inserta no § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, em virtude de haver previsões em aberto quanto às metas e os critérios a serem atingidos para definição da PLR. O fundamento desse entendimento é elementar e reside no fato de o acordo e seus anexos não permitirem aos seus destinatários o conhecimento de o quanto o seu esforço está contribuindo para o alcance dos objetivos corporativos e, em última instância, para definição de sua participação nos resultados alcançados pelo empregador.

Sem que o trabalhador possa conhecer esses parâmetros, perde-se totalmente o sentido, o espírito da norma, que é integração capital-trabalho com vistas ao incremento da produtividade, mediante incentivo financeiro aos destinatários do benefício.

Ora, se consoante as disposições normativas encimadas, a lei exige a fixação de regras claras e objetivas, estabelecendo inclusive que do acordo para o pagamento da PLR devem constar mecanismos de aferição voltados para a mensuração dos índices ou metas convencionados, não me parece razoável que as regras para determinadas categorias de trabalhadores possam fixadas exclusivamente pelo empregador e *a posteriori*.

No meu entender, a interpretação que mais guarda coerência com lei disciplinadora da participação nos lucros ou resultados conduz à conclusão de que no momento da formalização do acordo para pagamento da verba as regras e critérios quanto à determinação do direito já estejam delineados.

À luz do § 1º do art. 2º da Lei da PLR não há como se acatar a tese de que atenderia a este comando legal a remissão do acordo a regras que viriam a ser criadas unilateralmente pela empresa. Uma situação dessa natureza desvirtua inclusive a tão propalada liberdade de negociação, visto que retira do ente sindical e/ou da comissão de empregados a prerrogativa de discutir com o patrão regras atinentes ao pagamento da PLR.

Veja-se, conforme o mencionado § 1º do art. 2º, para a caracterização de regras claras e objetivas, faz-se necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço e tais mecanismos devem estar integralmente presentes nos instrumentos de celebração dos acordos, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

Nos termos da lei, dos instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e necessariamente objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, o que não se verifica no caso concreto.

Constata-se, por conseguinte, que restou claramente descumprido esse requisito legal, o que impõe a manutenção do lançamento.

A jurisprudência do CARF caminha nesse sentido, como se pode extrair do trecho do voto condutor do Acórdão 9202-008.187, da lavra do Ilustre Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, tratando exatamente desse tema:

**Possibilidade de regras e metas fixadas genericamente no acordo de PLR serem complementadas por instrumento interno da empresa sem que isso implique, por si só, incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR.**

(...)

Por sua vez, sustentou o recorrente que os “Contratos de Metas” apenas detalhariam numericamente as metas fixadas nos Programas Próprios conforme a realidade individualizada de cada empregado. Ou seja, as metas teriam sido negociadas com a comissão e constariam clara e objetivamente do acordo firmado, apenas ocorrendo seu detalhamento quantitativo no sistema interno de maneira pormenorizada.

Já o aresto recorrido, após citar o decidido no acórdão 9202004.307, de 20/7/16, não corroborou a tese defensiva nos seguintes termos:

E em outro ponto, que analiso conjuntamente com este, apontou a Recorrente a questão das metas e resultados a serem atingidos estarem definidos em sistemas internos, dizendo que os **contratos de metas** estão contidos em sistema eletrônico interno. As metas são posteriormente imputadas no denominado "sistema de homologação". **Tais metas são homologadas e inseridas do chamado "sistema de produção". Ou seja, nessa sistemática, o representante sindical não participou**

**nem poderia mesmo participar de qualquer negociação de metas estabelecida entre empregados e empregador.** (destaque na decisão transcrita)

Nesse ponto, **penso que instrumentos que contém cláusulas desse tipo, que fazem mera referência genérica a instrumentos outros não detalhados em seu corpo, ainda que com a aquiescência da representação sindical, não satisfazem a exigência legal de que as metas, resultados e prazo tenham sido previamente pactuados.** Assemelham-se a um "cheque em branco" assinado pelo empregado em que não se sabe, por ocasião do acordado, quando, quanto, como e pelo quê será efetuado o saque. (destaquei)

(...)

Nas Contrarrazões a contribuinte alega que a comissão de negociação da PLR expressamente anuiu com a possibilidade de um grupo restrito de empregados definir os critérios que lhe são aplicáveis na distribuição da PLR, o que não encontrariaria vedação legal.

Conforme visto na fundamentação acima, entendo não é essa a melhor exegese da Lei nº 10.101/2000, quanto à possibilidade de planos de PLR conterem cláusula genérica possibilitando a definição de regras e critérios para pagamento da verba, posteriormente à formalização do Acordo entre empregador e empregados.

Mesmo que presente no acordo estipulação neste sentido, a falta de documentos que estabeleçam as normas que irão presidir o procedimento para pagamento da verba sob enfoque caracteriza descumprimento da norma legal que estabelece que os planos de PLR contenham regras claras e objetivas. Como poderiam os empregados ou seus representantes anuir com estipulações que serão futuramente apresentadas unilateralmente pelo empregador?

Destarte, não deve ser aceita a alegação de que a mera citação da possibilidade futura de estabelecimento de metas e critérios atende aos objetivos da Lei nº 10.101/2000.

Assim, uma vez descumprido o preceito da norma de regência não cabe a desoneração da verba, por não se cumprir o requisito da norma de isenção, prevista na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, *verbis*:

*Art. 28*

(...)

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

(...)

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

(...) destaquei

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda quanto à matéria **PLR Dirigentes**.

**Ganho Eventual, Acordo Coletivo Noturno, Abono Eventual e Abono Indenizatório**

Para essas rubricas a decisão recorrida fundamentou a sua exclusão da base de cálculo do lançamento no teor do Ato Declaratório 16/2011 da PGFN. Confira-se:

**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 EVAC 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 acordos, 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 n.º 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 11 do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJI N.º 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 inexistam outros fundamentos relevantes:

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

Passa-se a apreciar a natureza de cada uma dessas parcelas, de modo a verificar se às mesmas são aplicados os requisitos previstos no mencionado Ato Declaratório, quais sejam: previsão em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculação do salário e pagamento único, sem habitualidade.

Quanto a tais rubricas, constou no Relatório Fiscal de e-fls. 03 a 49 do Volume

DOCC1:

#### 5.2 GANHO EVAC 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.

5.2.3 Não resta dúvidas sobre o caráter remuneratório desta verba. Fica demonstrado que mesmo levando o título de ganho ev acordo turno, esta verba tem relação com o trabalho desenvolvido, é paga com habitualidade, está prevista em acordo coletivo, e, desta forma, não pode ser afastada a incidência do tributo.

### 5.3 ABONO 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.

O Sujeito Passivo vem defendendo ao longo da discussão administrativa que “Ganhos Eventuais” e o “Abono Eventual” são pagos por mera liberalidade do empregador, em caráter eventual, e a rubrica “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. Assim, não deveriam sofrer a incidência tributária.

Inicialmente, deve-se atentar que são verbas previstas em Convenção Coletiva de Trabalho e pagas todos os anos aos empregados.

Quanto aos “Ganhos Eventuais” e “Abono Eventual”, nota-se que são parcelas pagas, segundo a própria Contribuinte, sob o mesmo fundamento, qual seja, mera liberalidade do empregador.

Assim, para fins de aplicação do Ato Declaratório 16/2011, deve-se considerar que tais parcelas, por terem a mesma natureza jurídica, sejam tidas como rubrica única, ou seja, se pagas em competências distintas de um mesmo exercício, há de se afastar a alegação de que pagas em parcela única, posto que têm mesmo fundamento, a liberalidade do patrão.

Extrai-se do Discriminativo do Débito do AI 37.365.274-7 (e-fls. 4 a 68) que, a título de exemplo, para o estabelecimento 16.404.287/0013-99, houve pagamentos para “Abono Eventual” e “Ganho Eventual” para as competências e valores abaixo:

| <b>Abono Eventual</b> |             | <b>Ganho Eventual</b> |
|-----------------------|-------------|-----------------------|
| COMP                  | VALOR (R\$) | VALOR (R\$)           |
| 05/2007               | 1.800,00    |                       |
| 06/2007               | 9.900,00    |                       |
| 07/2007               | 814.500,00  |                       |

|         |            |            |
|---------|------------|------------|
| 09/2007 |            | 15.500,00  |
| 10/2007 |            | 100.340,00 |
| 02/2008 |            | 186.207,29 |
| 03/2008 |            | 165.821,43 |
| 04/2008 | 700,00     |            |
| 05/2008 | 2.200,00   |            |
| 06/2008 | 4.400,00   |            |
| 07/2008 | 984.500,00 | 114.753,98 |
| 08/2008 |            | 50.000,00  |
| 09/2008 |            | 382.472,79 |
| 12/2008 | 200,00     |            |

Da tabela exemplificativa acima extrai-se que as duas parcelas, pagas sob o fundamento de mera liberalidade do empregador foram adimplidas nos dois exercícios fiscalizados concomitantemente, donde se pode concluir que, malgrado tenham sido segregadas em rubricas distintas, não se amoldam ao preceituado no Ato Declaratório, por não se constituírem de pagamento único e também por não apresentarem caráter de eventualidade.

Assim, nesse ponto, deve ser provido o apelo da Fazenda Nacional quanto às rubricas para “Abono Eventual” e “Ganho Eventual”.

Acerca das rubricas “Ganhos Eventuais Acordo Coletivo Noturno – GT” e o “Abono Indenizatório” não restam dúvidas de que também não são abarcadas pelas diretrizes normativas do Ato Declaratório 16/2011, visto que o próprio sujeito passivo admite que são pagas para compensar a situação laborativa de empregados submetidos a regime de turno. Assim, não há como negar o seu caráter contraprestativo, ou seja, é uma compensação salarial em decorrência de condições específicas de trabalho, sendo que inexistente qualquer disposto de lei que as isentem da incidência de contribuições previdenciárias.

Diante disso, por força do art. 22, I, e art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991 integram a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

Nesse sentido, dou provimento ao Recurso Especial quanto às rubricas “Ganhos Eventuais Acordo Coletivo Noturno-GT” e o “Abono Indenizatório”.

#### **Multa de mora – retroatividade benigna;**

Em relação à retroatividade benigna, é fato que em situações como a retratada nos autos, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida

Provisória referida, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB n.º 14/2009. Até porque, esse entendimento havia inclusive sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF n.º 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Ademais, o entendimento contido na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI N.º 11.315/2020/ME.

Em vista disso, e considerando-se a revogação da Súmula CARF n.º 119, entendo pela manutenção da decisão recorrida, que é no mesmo sentido da jurisprudência pacificada no STJ.

Diante das considerações acima, nego provimento ao apelo quanto à matéria **Multa de mora – retroatividade benigna.**

#### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quanto às matérias PLR Dirigentes, Ganho eventual, acordo coletivo noturno, abono eventual e abono indenizatório e multa de mora – retroatividade benigna, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para restabelecer o lançamento em relação às parcelas pagas sob as rubricas PLR Dirigentes, Ganho eventual, acordo coletivo noturno, abono eventual e abono indenizatório.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho