



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

Processo n° 19515.720082/2016-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-007.168 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente DOW BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS. REGRAMENTO PROCESSUAL PRÓPRIO.

1. O Código Tributário Nacional tem norma específica que regulamenta os efeitos das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, os quais, inclusive, não coincidem com os efeitos a que se pretende atribuir através do art. 24 da LINDB.

2. Ademais, o art. 146 do Código é claro ao determinar que a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, de tal forma que tal modificação tem efeitos prospectivos, e não retroativos.

3. O direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseada no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo das decisões com repercussão geral, das decisões proferidas em recursos repetitivos, ou as próprias súmulas vinculantes deste CARF.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO. COMISSÃO PARITÁRIA. PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO.

A não incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados exige que a negociação entre a empresa e os empregados, realizada mediante comissão paritária, tenha a efetiva participação do sindicato dos empregados da respectiva categoria.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. BÔNUS DE ADMISSÃO. CIRCUNSTÂNCIAS E PECULIARIDADES DO CASO CONCRETO. EXISTÊNCIA REMUNERAÇÃO TRIBUTÁVEL. PRÊMIO DE RECONHECIMENTO E DIVIDENDOS. PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

1. Não importa a nomenclatura que se dê à verba. É necessário, sim, definir a sua natureza jurídica, pois o princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários.

2. Em havendo demonstração de pagamento de remuneração, são devidas as contribuições devidas à seguridade social.

ABONO ÚNICO. CONVENÇÃO COLETIVA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO. VINCULAÇÃO AO TRABALHO PRESTADO. GANHO NÃO EVENTUAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

Valores pagos a título de abono único, não previsto em convenção coletiva e vinculado ao trabalho prestado, bem como os ganhos não eventuais, estão sujeitos à incidência de contribuições sociais previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. COMPLEMENTO DE APOSENTADORIA A EX-EMPREGADOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar (art. 15 do Decreto 70235/72), de modo que, não havendo comprovação das alegações formuladas pelo sujeito passivo, e estando a autuação devidamente fundamentada e amparada em provas, é procedente o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Fernanda Melo Leal, Wilderson Botto e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento ao recurso em relação à Participação nos Lucros e Resultados (PLR), ao bônus de rescisão e ao acordo coletivo idade/férias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sergio da Silva, Fernanda Melo Leal (Suplente Convocada), Luis Henrique Dias Lima, Wilderson Botto

(Suplente Convocado) e Gregório Rechmann Junior. Ausente a conselheira Renata Toratti Cassini, substituída pelo conselheiro Wilderson Botto (Suplente Convocado).

Relatório

A 6ª Turma da DRJ/POA fez um relato preciso do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até a prolação do acórdão de impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

Do lançamento

Os Autos de Infração constantes deste processo administrativo fiscal nº 19515.720082/2016-14 abrangem o lançamento nas competências 01/2011 a 12/2011:

a) das contribuições previdenciárias da empresa correspondentes à quota patronal de 20%, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, e às contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, cujo crédito tributário totalizou R\$ 20.175.361,45 (vinte milhões, cento e setenta e cinco mil, trezentos e sessenta e um reais e quarenta e cinco centavos);

b) das contribuições da empresa destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, cujo crédito tributário totalizou R\$ 3.093.072,34 (três milhões, noventa e três mil, setenta e dois reais e trinta e quatro centavos).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 629 a 642, a base de cálculo das contribuições exigidas no lançamento foi identificada da seguinte forma:

a) no cotejo entre as folhas de pagamento e as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs, quando verificou que as seguintes verbas remuneratórias constavam apenas das folhas de pagamento:

a1) rubrica 147 - bônus de admissão (discriminado no item 24 do TVF);

a2) rubrica 47 - prêmio de reconhecimento (planilha às fls. 643 a 669);

a3) rubrica 121 - acordo coletivo idade/férias (planilha às fls. 670 e 671);

a4) rubrica 110 - bônus de rescisão (discriminado no item 27 do TVF);

a5) valores pagos aos segurados Diego Inacio Arango Palacio (01/2011), Rhonda Louise Pelton (01/2011) e Luis Claudio

Bittencourt Cirihaal (04/2011), conforme descrito no item 34 do TVF;

b) na comparação entre as Declarações do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – DIRFs e as GFIPs:

b1) pagamentos efetuados a pessoas físicas sem vínculo empregatício, cujos valores constavam na DIRF mas não foram informados nas GFIPs (discriminativo no item 37 do TVF);

b2) pagamentos efetuados a título de dividendos equivalentes ou “deferred stocks”, que fazem parte da política de retenção, reconhecimento e incentivo de longo prazo aos empregados (discriminativo no item 38 do TVF). São dividendos de ações da empresa que são entregues ao empregado em data futura, sem qualquer custo. A fiscalização concluiu que os dividendos pagos em razão do contrato de trabalho, como retribuição ao trabalho prestado, tem natureza remuneratória e integram o salário de contribuição;

b3) pagamentos que, segundo a empresa, foram realizados a título de complemento de aposentadoria (planilha às fls. 672 e 673). Existindo dúvidas acerca da natureza destes pagamentos declarados em DIRF, mas não nas GFIPs, a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar a documentação comprobatória, que afirmou não ter logrado êxito em localizá-los no seu arquivo. Por descumprir o dever legal de fornecer a documentação solicitada e necessária à fiscalização, o salário-de-contribuição foi aferido indiretamente, com base nos valores declarados em DIRF;

c) no exame do Programa de Participação nos Lucros e Resultados – PLR (planilha às fls. 674 a 693). A fiscalização constatou que a empresa incluiu, sob o título de Participação nos Lucros ou Resultados, não só o PLR propriamente dito, que é isento das contribuições previdenciárias, desde que estabelecido de acordo com a Lei nº 10.101/2000, como também o Programa de Bônus de seus executivos, que não goza de isenção, e, em consequência, não poderia estar registrado juntamente com aquele; que o sindicato dos trabalhadores não participou do acordo, e, portanto, o negócio não é válido; que, apesar de no acordo constar o nome de dez pessoas da comissão de empregados, os únicos dois empregados da Dow Brasil que participaram da comissão não foram eleitos pelos trabalhadores da empresa, ao contrário, representam o seu interesse, um dos quais sob o ponto de vista tributário; que a meta é informada ao trabalhador no momento da contratação, não sendo fixada entre a empresa e o trabalhador; que a participação não tem a ver com o lucro da empresa ou com o desempenho do trabalhador, já que varia em razão do cargo e da localidade que o empregado se encontra; que existe um percentual (“meta participação” ou “PAP/PLR” ou “PA target”) utilizado indevidamente que não guarda relação com o atingimento de meta ou com o lucro, mas que tem o potencial de fazer com que executivos da empresa recebam somas desproporcionalmente altas em comparação ao

que se paga aos empregados, constituindo, na realidade, pagamento disfarçado de bônus; que o programa não guarda relação com a produtividade, pois é definida a priori, nem promove a integração entre capital e trabalho, pois reserva aos trabalhadores da empresa tratamento bastante distinto do dado a seus executivos. Por terem sido pagos ou creditados sem a observância dos requisitos da legislação específica regulamentadora, os valores a título de PLR sofreram a incidência das contribuições devidas.

Da impugnação

Cientificado do lançamento em 29/01/2016 (fls. 732), o sujeito passivo apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 734 a 831 em 29/02/2016, alegando, em síntese, que:

PLR

1) cumpriu todos os requisitos legais para o pagamento a título de PLR, o que já foi, inclusive, chancelado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em análise do seu programa relativo aos anos de 2001 a 2005 (Acórdão CARF 2403-000.947, prolatado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção);

2) a fórmula para se chegar ao valor do PLR a ser pago aos seus funcionários corresponde a:

<i>Salário-base anual</i>	<i>% da Meta do PAP/PLR</i>	<i>Nível de pagamento-base total</i>	<i>Fator de desempenho individual</i>	<i>Prêmio Real de Participação nos Lucros e Resultados</i>
<i>(a)</i>	<i>(b)</i>	<i>(c)</i>	<i>(d)</i>	<i>(a x b x c x d)</i>

3) a % de meta do PAP/PLR, também denominada “PA Target”, é um percentual fixo calculado pela impugnante e seus empregados durante as negociações para elaboração do acordo de PLR, levando em conta o cargo que o empregado ocupará, bem como a localidade em que exercerá a função, de modo que para cada nível e estabelecimento haverá um percentual correspondente. O percentual é disponibilizado na intranet da impugnante, acessível a todos os funcionários, e é informado por seu líder no mês de março, por meio do documento denominado “Notificação de Ação Salarial (CAN)”. Sua fixação não é subjetiva, sendo definida com base em critérios estritamente objetivos a partir da combinação de três fatores criados pela impugnante, que são a família de cargo (reúne as divisões de cargos de acordo com a expertise, complexidade de funções a serem exercidas e qualificações educacionais requeridas; as principais são administração, técnico/tecnólogo, especialista funcional/líder funcional e liderança global), o nível de cargo e o plano de salário (estes são fixados de acordo com o nível de experiência e grau de qualificação educacional do funcionário dentro de cada posição existente). A título de exemplo, informa que a família de cargo “Administração” poderá ter “PA Target” de 6% ou 10% a depender da atribuição do “Plano de Cargo” e

do “Plano de Salário”. Os funcionários elegíveis ao menor “PA Target”, isto é, 6%, estão alinhados ao Plano de Salário “513”, que pertencem a áreas estritamente operacionais da empresa, relativas a atividades ligadas à produção e que, geralmente, requerem um grau de capacitação bem inferior às demais famílias. Tratando-se de funcionário novo na companhia, referido percentual será informado no momento da contratação, o qual servirá de base para cálculo de seu PLR desde que a companhia atinja seus resultados e o funcionário cumpra as metas individuais fixadas;

4) o nível de pagamento-base total é fator de desempenho da impugnante, formado pelos seguintes indicadores: lucro líquido, sinergia e economia de custos e EBTIDA do negócio. A impugnante possui dois modelos de cálculo do seu fator de desempenho: (1) grade corporativa, o qual é aplicável para os funcionários que não estão alinhados a um determinado negócio, modelo que não utiliza o EBTIDA no cômputo do fator de desempenho, e (2) grade de negócio, aplicável aos funcionários da divisão de negócio, no qual o EBTIDA do negócio será utilizado no cômputo do fator de desempenho;

5) o fator de desempenho individual é determinado pelo líder juntamente com o liderado, o qual tem participação ativa, em reunião realizada no início de cada ano, onde são definidas metas individuais, sempre ligadas intrinsecamente ao trabalho a ser desenvolvido, bem como aos objetivos da empresa, e, por isso, apenas líder e liderado tem capacidade para estabelecê-las, já que requerem um conhecimento técnico profundo e específico da função e de sua integração na área para atingir os objetivos esperados pela empresa. As metas fixadas pela impugnante seguem regras claras e objetivas, as quais serão objeto de avaliação do líder que, ao final, aplicará uma nota média que variará de 1 a 5, sendo o 5 (cinco) a nota máxima que o empregado pode vir a receber. O liderado efetua uma auto-avaliação que passa pela consideração e crivo final de seu líder;

6) resta cristalina a existência de regras claras e objetivas dos critérios a serem atendidos pelos seus empregados para o recebimento de verba a título de PLR;

7) as metas e critérios para fixação dos pagamentos de PLR podem ser livremente negociadas entre empresa e empregados, de modo que não existe qualquer critério legal definido para instituição de metas, o que permite a criação de diversos tipos de programas, de acordo com a atividade de cada instituição;

8) não há qualquer contradição na cláusula 5.2, uma vez que o “PA Target” é sim fixado entre a empresa e funcionários, mas apenas com aqueles que integram a comissão de empregados participantes das negociações e tratativas para elaboração do acordo de PLR. Os demais são informados do PA Target definido nas negociações;

9) o salário-base anual e a % da meta do PAP/PLR ou PA Target, únicos conhecidos pelo funcionário no momento de sua

contratação ou no início de cada período concessivo do PLR, são insuficientes para se chegar ao valor final do PLR a ser recebido, o qual depende obrigatoriamente do conhecimento dos fatores “nível de pagamento-base total” e do “fator de desempenho individual”;

10) o programa promove a integração entre capital e trabalho, pois o fator “nível de pagamento-base total” está totalmente ligado ao capital gerado pela empresa, vez que composto do lucro líquido, da sinergia e economia de custos e da EBTIDA do negócio da impugnante. No mesmo sentido, o “fator de desempenho individual” está intrinsecamente ligado ao trabalho exercido pelo funcionário, vez que calcado no atingimento ou não de metas individuais fixadas de acordo com regras claras e objetivas;

11) em nenhum momento o legislador vedou a fixação de metas diferenciadas em função do cargo ocupado pelo empregado, e nem determinou que o pagamento da PLR seja realizado no mesmo percentual a todos os funcionários;

12) convocou formalmente todos os sindicatos representativos das classes de trabalhadores para participação da reunião para discussão sobre PLR, mas estes deixaram de comparecer sem quaisquer explicações que justificassem suas ausências. Este fato é comprovado pelas declarações emitidas pelos próprios sindicatos. Visando não deixar margem de dúvidas para quaisquer questionamentos legais, encaminhou aos sindicatos duas vias originais do acordo de PLR para o seu devido arquivo, em cumprimento ao disposto no § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000. A participação do sindicato nas negociações entre empresa e empregados não deve ser vista como requisito formal, cuja inobservância teria o condão de invalidar o acordo firmado, mas sim tem por finalidade tutelar e garantir o interesse dos empregados durante as negociações, sem guardar qualquer relação com o conteúdo do acordo que deverá ser firmado;

13) é incorreta a alegação de que apenas dois dos dez representantes da comissão de empregados eram, de fato, empregados da Dow Brasil. Pleiteia a juntada das Fichas de Cadastro realizadas pelo RH de todos os empregados integrantes das comissões para afastar qualquer nebulosidade quanto à real relação de trabalho com a impugnante;

14) a alegação de que os currículos dos empregados Paulo César Pereira e Fernão Villela Silveira representariam o interesse da impugnante e não dos empregados não passa de simples ilação, uma vez que, independente dos cargos exercidos, são, como quaisquer outros colaboradores, empregados da empresa, conforme demonstram as Fichas de Cadastro do RH.

A legislação de regência não especifica quais cargos devem ser exercidos pelos representantes da empresa na negociação do PLR, exigindo, apenas, que seja formada comissão paritária ou convenção ou acordo coletivo, o que foi devidamente atendido;

15) todos os seus administradores/executivos estatutários, participantes ou não do risco econômico do empreendimento, são celetistas, não havendo que diferenciá-los dos demais empregados no que se refere aos colaboradores elegíveis ao recebimento do PLR. Esta matéria já foi objeto de análise na Solução de Consulta COSIT nº 368, de 18/12/2014;

Demais verbas

16) as verbas “prêmio de reconhecimento”, “bônus de rescisão”, “acordo coletivo idade/férias”, “bônus de admissão”, “complemento de aposentadoria” e “deferred stocks” tem ora natureza indenizatória, ora ausência de habitualidade em seu pagamento, não havendo que se falar em remuneração;

17) o “prêmio de reconhecimento” refere-se a gratificações pagas a determinados empregados que realizaram trabalhos que superaram todas as expectativas, impactando os negócios da impugnante até de forma global, inexistindo, assim, qualquer aviso ou documento informando os empregados da possibilidade de receber tais valores. O pagamento deste bônus é definido pelos líderes da empresa, os quais possuem ciência e capacidade suficientes para avaliar os resultados e repercussão do trabalho de forma macro. O bônus de reconhecimento é ganho eventual, que não integra o salário-de-contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias;

18) o bônus de rescisão é pago uma única vez por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, levando em consideração para a elaboração do cálculo o tempo em que o empregado prestou serviços à companhia. Não está atrelado a qualquer desempenho ou participação nos lucros/resultados da empresa. Tem natureza indenizatória, por tratar-se de importância destinada à mera recomposição patrimonial. O fato de não haver previsão legal sobre o pagamento de indenização pelo desligamento do empregado não pode chegar à ilação equivocada de que esse valor deve integrar o salário-de-contribuição. O alcance da expressão remuneração não deve incluir outras verbas que não tenham o escopo de retribuir o trabalho;

19) o abono idade/férias, de caráter indenizatório e previsto na Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012, é pago na rescisão do contrato de trabalho, quando ocorrida por iniciativa da empresa, exigindo-se que o empregado possua a partir de quarenta anos de idade e, concomitantemente, no mínimo cinco anos de trabalho na empresa. O Parecer PGFN/CRJ nº 2.114/2011 e o Ato Declaratório nº 16/2011 estabeleceram 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;

20) o bônus de admissão (bônus de contratação, luvas ou hiring bônus) configura-se como uma prática corporativa comum de incentivo consistente no oferecimento de verba para atração de empregados de alto escalão, em regra executivos. É uma soma em dinheiro paga a futuros empregados, como um incentivo ao seu ingresso no quadro de empregados da empresa, bem como uma forma de indenizá-lo por ter deixado seu antigo posto de trabalho. Os valores são negociados entre a empresa e o profissional visado antes do início das atividades laborais deste, não representando, em qualquer momento, uma remuneração ou contraprestação pelo trabalho prestado. Não há habitualidade em seu pagamento, e tem caráter indenizatório, vez que pago em detrimento do emprego anterior do profissional que, por muitas vezes, opta pela nova empresa, ainda que na anterior obtivesse maiores garantias face ao tempo já trabalhado e à confiança conquistada;

21) o complemento de aposentadoria é pago para ex-empregados e, em muitos casos, até para viúvas de ex-empregados, de modo que a verba em discussão jamais foi paga a empregados/trabalhadores/contribuintes individuais ou trabalhadores avulsos ativos. O auto de infração é nulo no que tange às exigências relativas ao complemento de aposentadoria, visto estar sustentado em dispositivos legais inaplicáveis ao caso em discussão. Caso não seja esse o entendimento dos julgadores, a exigência não deve prosperar porque não existe contrato de trabalho ou qualquer relação contraprestacional entre a impugnante e os ex-empregados que receberam as verbas discutidas. A partir da modificação pela Lei nº 9.582/1997, a Lei nº 8.212/1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, passou a prever que há exclusão de forma expressa do expurgo da base de cálculo do que for pago a título de programa de previdência complementar, de modo que também por esse motivo não deve prevalecer a exigência fiscal sobre as verbas pagas a título de complemento de aposentadoria;

22) em relação aos dividendos “deferred stocks”, determinados empregados, aos alcançarem grandes resultados que tragam relevante impacto para os negócios da empresa, podem também vir a receber ações da empresa. O pagamento das ações não segue qualquer critério objetivo, ou pré-fixado, inexistindo qualquer habitualidade em seu pagamento, vez que totalmente eventual. Ao receberem tais ações, os empregados são obrigados a permanecer nos quadros da impugnante por um determinado período de tempo para que possam vir a receber as ações oferecidas pela companhia. Em que pese os funcionários só possam vir a vender as ações ao final de determinado período, eles já passam a receber os dividendos gerados a partir do recebimento de tais ações. Dividendos não são objeto de incidência de contribuições previdenciárias.

Ao final, requer o acolhimento dos argumentos expostos para que os Autos de Infração sejam julgados totalmente improcedentes, e protesta por provar o alegado por todos os

meios de prova em direito admitidos, inclusive com a juntada de novos documentos.

A 6ª Turma da DRJ/POA julgou a impugnação improcedente, conforme decisão assim ementada:

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A produção de provas deve obedecer às disposições da legislação que rege o processo administrativo fiscal federal.

[...]

PAGAMENTOS A TÍTULO DE PLR. AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO.

É obrigatória a participação do representante indicado pelo sindicato da categoria na comissão formada para negociar os termos da participação nos lucros ou resultados da empresa.

PAGAMENTOS A TÍTULO DE PLR. AUSÊNCIA DE CLAREZA NA DEFINIÇÃO DE PERCENTUAL.

As regras e os critérios do percentual denominado de “% da Meta do PAP/PLR” ou “PA Target”, que altera o resultado do pagamento da participação nos lucros ou resultados, devem estar perfeitamente definidas nos instrumentos de negociação.

PRÊMIO DE RECONHECIMENTO. BÔNUS DE RESCISÃO. ACORDO COLETIVO IDADE/FÉRIAS. BÔNUS DE ADMISSÃO. DIVIDENDOS. VERBAS REMUNERATÓRIAS. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

ÔNUS DA PROVA. AFERIÇÃO INDIRETA.

A empresa tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

O sujeito passivo foi intimado da decisão em 18/06/2017, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, e interpôs seu recurso voluntário em 17/07/2017, no qual basicamente reiterou os fundamentos de sua impugnação.

Iniciado o julgamento neste Conselho, o representante do contribuinte apresentou petição requerendo a aplicação do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB), com as alterações dadas pela Lei nº 13.655/2018. Na sequência, a Fazenda Nacional requereu sua notificação formal de referida petição. Em virtude disso, o processo foi retirado de pauta com vista ao atendimento da solicitação da PGFN.

Em sua manifestação, a Procuradoria basicamente pediu o indeferimento da aplicação do art. 24 da LINDB.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2 Da LINDB

Basicamente, e no entender da recorrente, a revisão quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, deve levar em consideração as orientações gerais da época, entre as quais se incluiria a jurisprudência judicial ou administrativa, tendo em vista a norma do art. 24 da LINDB. Veja-se o texto legal:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Em sendo assim, e de acordo com a tese do sujeito passivo, a observância do artigo retro mencionado implicaria afastar os efeitos do lançamento.

No entanto, entendo que o Código Tributário Nacional tem norma específica que regulamenta os efeitos das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição

administrativa, os quais, inclusive, não coincidem com os efeitos a que se pretende atribuir através do art. 24 da LINDB.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Sobre esse dispositivo, segue a inexcitável doutrina do Prof. Luís Eduardo Schoueri:

Deve-se atentar que meras decisões de órgãos julgadores administrativos não são as "normas complementares" a que se refere o Código. Apenas aquelas cuja eficácia normativa seja assegurada por lei é que ali estariam.

Assim, por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, em processos administrativos em geral não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento. A tal contribuinte não virá em socorro o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional. Sua adoção consistente, entretanto, poderá indicar "prática reiterada", como se verá abaixo.

Tratando-se solução de consulta Cosit ou solução de divergência, seu efeito vinculante é assegurado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, respaldando o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa (RFB) n. 1.396/2013, na redação dada pela Instrução Normativa (RFB) n. 1.434/2013¹.

Quer dizer, em confronto com o art. 100, a recorrente pretende atribuir eficácia normativa às decisões do Conselho, com efeitos ainda mais extensos do que aqueles atribuídos pelo Código (o art. 24 afastaria todo o lançamento, diferentemente do art. 100), o que me parece equivocado. Veja-se que a observância das decisões a que a lei atribua eficácia normativa excluiria a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 133.

monetária, mas não o próprio tributo; e a doutrina retro mencionada evidencia que, "*por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, em processos administrativos em geral não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento*".

O art. 146, inc. III, da Constituição Federal, preleciona que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, entre as quais se inclui a norma do art. 100 do CTN, que enumera as normas complementares das leis, das convenções internacionais e dos decretos.

Além disso, o próprio art. 146 do Código é claro ao determinar que a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, de tal forma que tal modificação tem efeitos prospectivos, e não retroativos, ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente.

Por outro lado, a interpretação da recorrente não resiste às normas processuais que tratam, entre outras questões, das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, dos enunciados de súmula vinculante, dos acórdãos em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, *etc*, estes sim de observância obrigatória por parte deste Conselho, *ex vi* do disposto no art. 62 do seu Regimento Interno.

No mais, adiro às seguintes razões de decidir, do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, no PAF 16561.720065/2013-82, neste ponto julgado por unanimidade de votos:

Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.

Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a meu ver, buscar a segurança gerando ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.

É fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificação do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:

Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado,

bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.

Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica.

O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.

Outrossim, exatamente por isso que o texto da norma fala em ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa. É a conclusão que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretação sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteração legislativa.

[...]

Como bem manifestado pela Conselheira Livia Di Carli em voto sobre o tema:

A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolançamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

[...]

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entretanto, em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

Ainda, necessário lembrar que o direito tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o

alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (<https://direitosp.fgv.br/evento/novaleideintroducaonormasdireitobrasileirolindbobjetivandoprincipiosestruturantesd>).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sundfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.

Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.

Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Livia Di Carli sobre o tema:

o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Nesse contexto, entendo que uma interpretação do sistema jurídico constitucional, tributário e processual resulta na conclusão de que o art. 24 não tem os efeitos pretendidos pela recorrente.

3 Da PLR

3.1 DA PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO

A fiscalização identificou que os valores a título de participação nos lucros ou resultados teriam sido pagos em desacordo com a Lei 10101/00 e efetuou o lançamento das contribuições incidentes sobre estes pagamentos.

No entender da autoridade administrativa, a primeira infringência seria a de que o sindicato não teria participado do acordo. Veja-se:

45- O sindicato não participou do acordo e, portanto, o negócio não é válido.

A DRJ não divergiu desse entendimento. Veja-se:

Embora conste do termo do acordo como integrante, o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas, Farmacêuticas, Plásticas e Similares de São Paulo e Região na realidade não participou da comissão. Na declaração juntada às fls. 95 e 1.234, datada de 30/09/2015, o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas, Farmacêuticas, Plásticas e Similares de São Paulo, Taboão da Serra, Embu, Embu-Guaçu e Caieiras informa que em 15/04/2010 foi formalmente convocado pela Dow Brasil S/A a participar da reunião para discussão sobre a Participação dos Trabalhadores nos Lucros e Resultados da Empresa realizada em 26/04/2010. No entanto, conforme demonstram os documentos trazidos aos autos, o Acordo já havia sido assinado em 23/04/2010.

O Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas e Farmacêuticas de Jundiaí e Região não consta do termo de acordo e não participou da comissão. Este Sindicato declarou em 15/10/2015 que foi formalmente convocado pela Dow Brasil S/A a participar da reunião para discussão sobre a Participação dos Trabalhadores nos Lucros e Resultados da Empresa, realizada em 22/04/2010 (declaração às fls. 143). No entanto, de acordo com o documento juntado às fls. 105 e 1.240, a reunião anteriormente marcada teve a data alterada pela Dow para 26/04/2010, às 14 horas, mesma data da assinatura do acordo e, sobre esta reunião, o Sindicato não se manifestou.

Em Pindamonhangaba também não houve a participação do sindicato da categoria, como determina a lei. O Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas e Farmacêuticas de Pindamonhangaba, Aparecida, Potim e Arapeí declarou em 30/09/2015 que foi formalmente convocado para participar da reunião realizada em 20/04/2010 (fls. 117 e 1.235). Ocorre que esta reunião foi alterada pela Dow para 28/04/2010, às 09 horas

(fls. 115 e 1.242), mesma data da assinatura do acordo relativo ao PLR. Não há manifestação do Sindicato quanto a esta reunião do dia 28/04/2010.

Segundo a empresa informou à fiscalização nos esclarecimentos adicionais ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, somente o Sindicato dos Trabalhadores do Ramo Químico/Petroleiro do Estado da Bahia participou efetivamente da reunião. Dos autos é possível verificar que este Sindicato firmou o Acordo relativo à localidade Candeias/Camaçari/Vera Cruz.

Observa-se das Fichas de Cadastro dos empregados apresentadas pela impugnante (fls. 1.252 a 1.511) que, para o período do lançamento, existiam nas empresas várias categorias representadas por outros sindicatos, que não foram chamados a participar da formulação do acordo relativo ao PLR.

A conclusão, diante dos fatos apontados, é de que não houve o atendimento à norma legal que exige a presença do representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria.

Pois bem. A não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente:

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

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

Como se conclui pela leitura do texto, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois expressamente atribuiu à lei a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação. A execução da norma constitucional e o estabelecimento dos requisitos necessários para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, e a sua consequente desvinculação da remuneração, indubitavelmente dependiam da regulamentação mediante lei. O STF e o STJ, a propósito, compartilham de igual entendimento, como se pode ver, respectivamente, no RE 505.597/RS e no AgRg no AREsp 95.339/PA.

No plano infraconstitucional, a regulamentação atual está na Lei nº 10101/00, que “*dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências*”. Em seu art. 2º, a lei prevê que a PLR/PPR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo.

Em se tratando, como é o caso, de negociação estabelecida através de comissão paritária, a legislação igualmente estabeleceu que ela (comissão) deveria ser integrada por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. A combinação entre o caput do art. 2º e o seu inc. I deixa claro que a integração do representante do sindicato deve ser na própria negociação do plano, como se pode ver abaixo, com destaques:

*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:*

*I - **comissão paritária** escolhida pelas partes, **integrada**, também, **por um representante indicado pelo sindicato** da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)*

É assente que a necessidade de participação do sindicato visa a evitar planos desfavoráveis aos trabalhadores, tanto é que o representante sindical é da entidade representativa dos seus direitos (dos trabalhadores). Neste caso concreto, o que se observa é o seguinte:

(a) o acordo próprio de São Paulo (fls. 83/95) descreveu a comissão dos empregados, a qual estaria integrada pelo sindicato que realmente aparenta concentrar os trabalhadores mais ligados à atividade-fim da empresa. O documento foi assinado pelos vários trabalhadores da comissão, mas não pela entidade sindical. Todavia, o sindicato assinou uma declaração que demonstra que foi convocado pela empresa antes da assinatura do acordo e que o acordo está registrado em seus arquivos (fl. 95 do e-Processo);

(b) o acordo próprio de Jundiaí (fls. 96/106) descreveu a comissão dos empregados, a qual não estaria, aparentemente, integrada pelo sindicato. O documento foi assinado pelos dois trabalhadores da comissão, mas não pela entidade sindical. Todavia, o acordo foi protocolado no sindicato em 11/10/11 (fl. 102). Ademais, às fls. 103/106 constam os documentos que demonstram que a aludida entidade foi formalmente notificada para comparecer à reunião que trataria da PLR;

(c) o acordo próprio de Pindamonhangaba (fls. 107/117) descreveu a comissão dos empregados, a qual não estaria, aparentemente, integrada pelo sindicato. O documento foi assinado pelos três trabalhadores da comissão, mas não pela entidade sindical. Todavia, o sindicato assinou uma declaração que demonstra que foi convocado pela empresa antes da assinatura do acordo e que o acordo está registrado em seus arquivos. Os próprios documentos colacionados às fls. 113/116 demonstram a veracidade da citada declaração.

As partes estipularam o pagamento de PLR mediante planos próprios instituídos por comissões paritárias, sendo que, do lado da comissão dos empregados, há demonstração inequívoca da participação e sobretudo da anuência dos sindicatos locais representativos daquilo que a empresa denominou de "*core business*". No seu entender, e ela tem razão neste ponto, ela "*é empresa multinacional de grande porte, contando com profissionais das mais variadas e diferentes áreas, tornando-se impossível a participação dos sindicatos de todas as categorias de profissionais, o que certamente levaria à inviabilidade de sequer notificar todas as categorias existentes, que dirá de realizar as negociações*".

A Constituição incentivou e estimulou as empresas a implementarem planos de tal natureza, como se observa textualmente no § 4º do art. 218 da Constituição. A par do estímulo constante do art. 7º, a Lei Maior dedicou outro dispositivo ao tema, tamanha a sua importância social:

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

*§ 4º A lei **apoiará e estimulará** as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que **assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.** (destacou-se)*

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional. Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"*².

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a conseqüente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por conseqüência lógica, decorrem do capital do qual ele não é dono. Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais.

Nesse contexto, a recorrente tem razão quando suscita o voto do então ministro do STJ, Luiz Fux, no REsp 865489/RS, segundo o qual, *"atendidos os demais requisitos da legislação que tornem possível a caracterização dos pagamentos como participação nos resultados, a ausência de intervenção do sindicato nas negociações e a falta de registro do acordo apenas afastam a vinculação dos empregados aos termos do acordo, podendo rediscuti-los novamente"*. Nesse REsp, o Ministro arrematou dizendo o seguinte:

Deveras, mencionadas irregularidades não afetam a natureza dos pagamentos, que continuam sendo participação nos resultados: podem interferir, tão-somente, na forma de participação e no montante a ser distribuído, fatos irrelevantes para a tributação sobre a folha de salários.

Poderia a empresa, pelo fato de alguns planos não estarem assinados pelos sindicatos, deixar de pagar a participação? É óbvio que não. Se por um lado, portanto, a empresa estava juridicamente obrigada ao pagamento da PLR, por outro lado não se pode negar os efeitos tributários decorrentes do seu adimplemento.

O fator mais relevante é a caracterização dos pagamentos como distribuições de lucros ou resultados. Essa interpretação está em conformidade com a Constituição, convindo ressaltar a doutrina do professor e ministro Luís Roberto Barroso, que decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

² Curso de Direito Constitucional Positivo, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277.

1) *Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.*

2) *Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.*

3) *Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziram a resultado contrastante com a Constituição.*

4) *Por via de consequência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal.³*

Deve ser abandonado o rigor interpretativo e o eventual formalismo exacerbado, para compatibilizar a leitura da Lei 10101/00 com a Constituição, a qual, lembre-se, visou a igualar materialmente o trabalhador e o empregador.

De toda forma, e como dito, a participação do sindicato foi sim comprovada, cabendo, em desfecho deste tópico, destacar o seguinte ponto da ementa do REsp 865489/RS, totalmente aplicável ao caso ora sob julgamento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

[...]

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

[...]

(REsp 865.489/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 24/11/2010)

A acusação fiscal, portanto, é improcedente nesse tocante, razão pela qual serão analisados as demais acusações fiscais.

3.2 DA COMISSÃO PARITÁRIA

A fiscalização afirmou que os únicos dois empregados da Dow Brasil que participaram da comissão não foram eleitos pelos trabalhadores da empresa. Ao contrário,

³ Interpretação e aplicação da constituição : fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181-182.

representariam o seu interesse, um dos quais sob o ponto de vista tributário. Tal acusação seria referente ao acordo de Jundiá.

Tal assertiva, entretanto, não tem a menor comprovação, tratando-se, sim, de uma suspeita levantada pelo agente administrativo, mas sem a devida documentação probatória. É bem verdade que o número de representantes da comissão dos empregados no acordo de Jundiá e de Candeias acabou sendo inexpressivo, mas o fato é que havia essa representação por dois empregados do sujeito passivo.

3.3 DAS METAS

Segundo o acórdão recorrido, *"os Acordos falam impropriamente em 'meta de participação do empregado', quando, na realidade, o que existe é apenas um percentual aplicado sobre o salário anual do empregado, com base na família de cargo, nível de cargo e plano de salário, conforme informado pela impugnante. Este percentual prescinde de qualquer ação do empregado para sua definição, já que não há qualquer meta a atingir, seja de produtividade, qualidade, lucratividade, prazos ou resultados, servindo apenas para reduzir ou aumentar o pagamento do PLR aos empregados"*.

Não é verdade que a participação é calculada apenas com base em um percentual aplicado sobre o salário anual do empregado. Cotejando-se o recurso voluntário com os planos de participação, observa-se que, além dessas duas variáveis, a PLR também era calculada com base em outras duas: (a) o nível de pagamento base total; e (b) o fator de desempenho individual. Veja-se, abaixo, a fórmula que foi utilizada pela empresa para o pagamento dos valores:

Salário-base anual (a)	% da Meta do PAP/PLR (b)	Nível de pagamento-base total (c)	Fator de desempenho individual (d)	Prêmio Real de Participação nos Lucros e Resultados (a x b x c x d)
70.000	6%	125%	115%	6.037

Da assertiva da DRJ, poderia parecer que o cálculo da PLR terminaria na segunda etapa do quadro acima, quando, em verdade, teria havido a aplicação de outras duas variáveis, entre as quais se destaca o fator de desempenho individual - fator este diretamente ligado à produtividade da empresa e do trabalhador.

Com efeito, depreende-se dos acordos que anualmente os empregados participam do processo de gerenciamento de desempenho, através do qual alinham suas atividades individuais com as atividades e estratégias do negócio ou função, definindo metas mensuráveis e alcançáveis. Um exemplo dessas metas está colacionado à fl. 1657.

No entender deste relator, não há qualquer falta de clareza e de objetividade neste processo. Trata-se, sim, de procedimento complexo, mas devidamente alinhado com a finalidade de promover a integração entre o capital e o trabalho e de incentivar a produção. Para facilitar o trabalho da fiscalização, seria ideal que as metas fossem simples, mas a verdade é que o cotidiano empresarial nem sempre permite a contratação de metas facilmente inteligíveis. A complexidade, contudo, não tem o condão de retirar a clareza e a objetividade,

mesmo porque, no quadro acima, vê-se que o valor da participação era calculado com precisão aritmética, isto é, com objetividade.

A recorrente colacionou à impugnação alguns exemplos que demonstram o caráter fidedigno dos cálculos da PLR, não tendo a DRJ demonstrado qualquer desacerto que pudesse desmerecer o trabalho da contribuinte.

3.4 DOS VALORES

Quanto à desproporção entre os valores pagos entre as categorias de trabalhadores, parece intuitivo que, quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. Portanto, a desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros. O que evidentemente não pode haver é a discriminação entre trabalhadores dentro da mesma categoria profissional ou econômica, o que não ocorreu no caso vertente.

A Constituição e a lei regulamentadora também não vedam o pagamento de valores diferentes entre as diversas categorias de empregados, o que exalta a aplicação do princípio da autonomia da vontade das partes, que consiste justamente *"no poder de estipular livremente, como melhor lhes convier, mediante acordo de vontades, a disciplina dos seus interesses, suscitando efeitos tutelados pela ordem jurídica"*⁴.

Sobre esse assunto, vale colacionar jurisprudência deste CARF:

[...]

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS EM VALORES DESPROPORCIONAIS ENTRE OS EMPREGADOS DA EMPRESA. PAGAMENTO EM MONTANTE SUPERIOR AO SALÁRIO ANUAL. A Lei nº 10.101, de 2000, não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados. O pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância, para fins tributários, na hipótese de demonstração pela fiscalização da sua utilização como substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado, ou quando em desacordo com as próprias regras estabelecidas pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

[...]

(PAF 16327.721316/2013-19, Contribuinte BANCO ITAUCARD S.A., Data da Sessão 10/05/2017, Relator(a) CLEBERSON ALEX FRIESS, N.º Acórdão 2401-004.797)

⁴ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro - Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 32.

3.5 DA PLR ADMINISTRADORES

Neste tocante, a própria DRJ entendeu que a Lei não veda a participação nos lucros ou resultados dos administradores/executivos que forem empregados (vide abaixo). A impugnação foi julgada improcedente porque o órgão *a quo*, assim como a fiscalização, entendeu que os valores foram pagos em desacordo com a lei.

A Lei nº 10.101/2000 não veda a participação nos lucros ou resultados dos administradores/executivos que forem empregados do sujeito passivo, assim como não veda o pagamento de valores diferenciados conforme a categoria do empregado, desde que objeto de acordo entre as partes. O relato fiscal também já havia destacado que “não há exigência legal de pagamentos iguais aos empregados, pois os seus salários são diferentes.”

A própria administração pública entende que o administrador empregado pode receber PLR nos termos da Lei 10.101/00. Nesse sentido, eis o teor da Solução de Consulta COSIT 368/14:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
EMENTA: DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. SEGURADO EMPREGADO. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº8.212, de 1991, art. 12, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, art. 22, incisos I e III, § 2º, e art. 28, incisos I e III, e § 9º, alin*

Logo, a PLR não foi paga em desacordo com a lei, nem mesmo em relação aos diretores empregados.

4 Do bônus de admissão

A fiscalização relacionou os seguintes valores pagos a título de bônus de admissão, os quais, no seu entender, integrariam a remuneração dos seus beneficiários:

VALORES PAGOS A TÍTULO DE BONUS DE ADMISSÃO

SEGURADO	COMP	ESTABELECIMENTO	VALOR
MARCELO LIMA VIEIRA	01/2011	60.435.351/0001-57	30.000,00
DEBORAH GIL DE LACERDA	03/2011	60.435.351/0001-57	30.000,00
MARCELO LIMA VIEIRA	06/2011	60.435.351/0001-57	70.000,00
DANIEL GUERRA GUNZBURGER	10/2011	60.435.351/0001-57	34.000,00

Em contrapartida, o sujeito passivo alega que tais valores teriam sido pagos a empregados de alto escalão (em regra, executivos), tendo como objetivo incentivá-los a tomar a decisão de deixar a empresa onde trabalhavam, visando à sua contratação.

Antes de iniciar a análise da natureza jurídica do bônus de admissão, é importante definir o conceito de remuneração tributável.

O inc. I do art. 28 da Lei 8212/91 explicita que o "*salário-de-contribuição*" é uma remuneração destinada a retribuir o trabalho. Em consonância com o art. 195, inc I, alínea *a*, da CF, tal norma estabelece que as contribuições devidas à seguridade social incidem sobre a remuneração paga ao trabalhador, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

A base de cálculo da contribuição é composta de valores destinados à remuneração pelo trabalho prestado ou colocado à disposição do empregador ou tomador de serviços, não importando a forma e nem o nome que se dê à rubrica paga ou creditada ao trabalhador. O art. 22, inc. I, da Lei 8212/91, igualmente preleciona o total das remunerações como base impositiva das contribuições.

Em tese de repercussão geral, o STF, no RE 565160/SC, afirmou que "*a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998*"⁵.

Quanto ao bônus de admissão, é corriqueira a tese, neste conselho, de que tal rubrica seria uma espécie de indenização pelo fato de o empregado deixar o seu trabalho anterior, estável e conhecido, sem que pretendesse fazê-lo naquele momento, para arriscar-se em um novo empreendimento laboral, sem garantia de que a mudança lhe seria vantajosa. Tal tese é bastante plausível, mas não é aplicável ao caso concreto.

No entender deste relator, não é nada crível que um executivo de alto escalão (tomando-se emprestada a expressão utilizada pelo sujeito passivo) realmente se sentisse incentivado a deixar uma empresa em troca de um bônus de tão baixo valor (vide tabela acima), muito menos se poderia afirmar que ele estaria sendo indenizado nesta hipótese.

O fato de o valor ter sido alegadamente pago antes do início do contrato de trabalho não altera a circunstância de que ele destinou-se a remunerar o trabalho que iria ser

⁵ <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=339440>, acórdão ainda não publicado, acesso em 30 de março de 2017.

prestado ao empregador. Ademais, e como já dito, não importa a nomenclatura que se dê à verba. É necessário, sim, definir a sua natureza jurídica, pois o princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários⁶.

Nesse contexto, nem mesmo se pode afirmar que o valor foi pago eventualmente, pois, em verdade, não se tratou, a rigor, de um ganho eventual, tampouco de um bônus expressamente desvinculado do salário. Veja-se, aliás, que o sujeito passivo alega que outras rubricas objeto de lançamento também teriam a natureza de ganhos eventuais, o que, de certa forma, fragiliza a sua tese.

5 Do prêmio de reconhecimento

A respeito do prêmio de reconhecimento, a autuada, em sede de fiscalização, expressamente asseverou que seria uma verba paga a título de gratificação por reconhecimento. Não há dúvidas, nesse quadro, de que houve o pagamento de um valor no contexto do contrato de trabalho, sem que estivesse presente qualquer hipótese de isenção ou de não incidência pura e simples.

Diante do que foi exposto no tópico anterior, é indubitável que o citado prêmio de reconhecimento foi uma forma que a empresa encontrou de remunerar os seus empregados. Lembre-se, não importa a nomenclatura que se dê ao pagamento, mas sim a sua natureza jurídica.

Assume pouca ou nenhuma relevância a tese de que os valores seriam eventuais, pois a fiscalização demonstrou que tais gratificações foram pagas durante todo o período autuado. Veja-se, nesse contexto, o seguinte excerto da decisão recorrida:

Da planilha de fls. 643 a 669 é possível verificar, quanto à periodicidade, que as gratificações foram pagas durante todo o período autuado. Existem segurados que receberam mais de um pagamento, a exemplo de Alexandre Antiqueira Assunção, nas competências 01/2011, 07/2011, 08/2011 e 11/2011, e Bruno Rufato Pereira, nas competências 04/2011, 06/2011 e 07/2011.

6 Do pagamento de dividendos *deferred stocks*

Durante a fiscalização, o sujeito passivo, com relação aos dividendos pagos aos seus empregados, informou que “*adota uma política de retenção, reconhecimento e incentivo de Longo Prazo a seus empregados. Dentre os benefícios concedidos estão as “Deferred Stocks” correspondentes às ações da companhia que são entregues aos empregados em uma data futura, sem qualquer custo, cabendo ao empregado o recebimento trimestral de dividendos equivalentes num período de “vesting” de 3 a 5 anos.*” “7. No caso dos empregados elegíveis que são desligados em função de uma questão interna de reestruturação, eliminação de cargo ou conseqüente antecipação de aposentadoria, a Contribuinte também mantém o pagamento do benefício, independentemente tal desligamento.”

Diante de tais esclarecimentos, fica muito claro que a empresa pagou valores a empregados que ainda não eram seus acionistas. Dito de outra forma, os valores não eram realmente dividendos livres de tributação, mas sim remunerações pagas no contexto do

⁶ STF, RE 346084 / PR.

contrato de trabalho. Transcreve-se o seguinte trecho do recurso voluntário, que revela a inexistência do pagamento de dividendos propriamente ditos:

Todavia, em que pese os funcionários só possam vir a vender as ações ao final de determinado período, estes já passam a receber os dividendos gerados a partir do recebimento de tais ações.

7 Do bônus de rescisão e do acordo coletivo idade/férias

A fiscalização não contestou a afirmação do sujeito passivo de que o bônus de rescisão seria pago por conta da rescisão do contrato de trabalho e nem negou que o valor relativo ao acordo coletivo idade/férias seria igualmente pago naquele contexto de rescisão, tendo em vista a existência de acordo coletivo.

Tais situações são similares a do aviso prévio indenizado, pois os pagamentos efetuados não se destinaram a retribuir o trabalho, o qual nem seria mais prestado por força da rescisão do contrato laboral. Se, por um lado, foi firmada a premissa de que o que o "*salário-de-contribuição*" é uma remuneração destinada a retribuir o trabalho, por outro lado deve ser firmada a conclusão de que sem trabalho não há que se cogitar de remuneração.

O pagamento daqueles valores não tem caráter remuneratório, vez que o empregado, nas hipóteses, não estavam mais prestando serviços para o empregador e nem estavam à sua disposição. Não se tratou de rendimento pago, devido ou creditado, destinado a retribuir o trabalho. Inexistindo o pagamento de remuneração, inexistente o núcleo do fato gerador da contribuição em referência. Ainda que noutro giro verbal, podem ser citadas as conclusões constantes do REsp 1230957/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

[...]

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.

A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo

*empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o **dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal** (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).*

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

[...]

Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp 1230957/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2014, DJe 18/03/2014)

De outro modo, a importância paga a título de acordo coletivo idade/férias tinha, como o próprio nome sugere, previsão em acordo coletivo, além de ter sido paga uma única vez por trabalhador. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, é assente que o abono único, estabelecido em convenção ou acordo coletivo, a teor do art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei 8.212/91, não integra a base de cálculo das contribuições. Veja-se, nesse sentido, a ementa do seguinte julgamento da Segunda Turma - com destaques:

PROCESSO CIVIL E PREVIDENCIÁRIO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - ABONO ÚNICO - NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.

[...]

*2 Por expressa determinação legal o **abono único** não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição (Lei nº 8212/91,*

artigo 28 da, § 9º, acrescentado pela Lei 9528/97, letra "e", item 7, acrescentado pela Lei 9711/98).

3. Recurso especial provido.

(REsp 434.471/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/12/2004, DJ 14/02/2005, p. 155)

Da Primeira Turma, cabe colacionar o julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO E TRABALHISTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE O CHAMADO "ABONO" DE FÉRIAS PREVISTO EM ACORDO COLETIVO (ART. 144 DA CLT). INADMISSIBILIDADE.

1 - A redação do art. 144, da CLT, possui dicção cristalina ao dispor que "O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente a vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho e da previdência social" (redação anterior à Lei nº 9.528/97, que suprimiu a expressão "e da previdência social" da parte final do dispositivo).

2 - O acordo coletivo celebrado pela empresa ora recorrida e o sindicato representante da categoria de seus empregados, que previu a possibilidade, em sua cláusula nº 23, de concessão de um "prêmio", por ocasião do primeiro pagamento após o retorno das férias, de um valor máximo correspondente a 80 (oitenta) horas sobre o salário nominal, possuiu vigência apenas no período de 01/09/86 a 31/08/87, durante a eficácia, portanto, da antiga redação do art. 144, da CLT, que admitia a não incidência da contribuição previdenciária desde que o abono não excedesse vinte dias do salário.

3 - Há de ser respeitado, na hipótese, o ato jurídico perfeito, o qual se consumou segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou (art. 6º, da LICC, e 5º, XXXVI, da CF/88), sendo perfeitamente aplicável o Princípio da Irretroatividade da Lei.

4 - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

(REsp 201.936/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/1999, DJ 01/07/1999, p. 138)

Esses e outros precedentes levaram a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a prolatar o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, que culminou com a edição do Ato Declaratório nº 16/2011, que dispensa a apresentação de contestação, a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos em relação às demandas/decisões judiciais sobre o tema em análise.

Deste Colegiado, pode ser citado o seguinte julgado, de relatoria do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

[...]

ABONO. ACORDO COLETIVO. PARCELA ÚNICA. NÃO INCIDÊNCIA. O abono salarial pago sem habitualidade e em parcela única, em decorrência de norma coletiva de trabalho, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

[...]

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(CARF, acórdão 2402-005.334, julgado em 14/06/2016)

Logo, o recurso voluntário deve ser provido neste ponto.

8 Do complemento de aposentadoria

Neste ponto, muito embora a recorrente afirme tratar-se de valores pagos a ex-empregados de uma empresa incorporada, ela não juntou aos autos nenhum documento comprobatório de suas alegações, nem mesmo depois de alertada pela fiscalização e posteriormente pela DRJ.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, na dicção do art. 15 do Decreto 70235/72.

Veja-se que a autoridade administrativa, de forma fundamentada, procedeu à aferição indireta diante da falta de apresentação da documentação comprobatória, não subsistindo qualquer nulidade.

39- Não ficou claro na resposta do sujeito passivo ao TIF 07, a natureza dos rendimentos declarados em DIRF e não declarados em GFIP que, segundo este, referem-se a complemento de aposentadoria. Desta forma, intimamos o contribuinte, por meio do TIF 09, item 1, a apresentar a documentação comprobatória destes pagamentos e da motivação dos mesmos. Tais valores encontram-se em relatório anexo. Em resposta à intimação, o contribuinte afirmou não ter logrado êxito em localizar os referidos documentos em seu arquivo.

40- A DIRF é a declaração feita pela fonte pagadora, destinada a informar à Receita Federal o valor do imposto de renda retido na fonte, dos rendimentos pagos ou creditados para seus beneficiários. Ou seja, além do imposto retido, a fonte pagadora informa os rendimentos pagos. Trata-se, pois, de fonte de informação legítima para embasar o lançamento de contribuições previdenciárias quando não ofertados outros elementos com registro das remunerações pagas que possibilitam o confronto com as informações inseridas na DIRF do ano de 2011. Ao descumprir o seu dever legal de fornecer a documentação solicitada e necessária, restou a esta fiscalização a aferição indireta do salário de contribuição referente aos valores declarados na DIRF, segundo o contribuinte, a título de complementação de aposentadoria. A aferição indireta está amparada no Código Tributário Nacional e na legislação específica vigente, vejamos:

O agente autuante ainda teve o cuidado de transcrever os dispositivos legais que permitem a aferição indireta para efeito de lançamento das contribuições, mais especificamente o art. 148 do CTN e o art. 33 da Lei 8212/91.

Expressando-se de outra forma, a ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu à recorrente os prazos legais para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; a autuação, neste ponto, foi devidamente motivada e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação; a autuação ainda contém clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; não houve nenhum prejuízo para os direitos de defesa e do contraditório da recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

9 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir o lançamento das contribuições sobre os valores pagos a título de PLR, de bônus de rescisão e de acordo coletivo idade/férias.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Redator Designado

Acompanho o Ilustre Relator nas demais questões, porém, com a *maxima venia*, divirjo quanto à Participação nos Lucros e Resultados (PLR), quanto ao bônus de rescisão e quanto ao acordo coletivo idade/férias.

Da Participação nos Lucros e Resultados (PLR)

Conforme informado pelo Relator, em seu voto, no documento do acordo de São Paulo, de Jundiaí e de Pindamonhangaba não consta a assinatura da respectiva entidade sindical, o que demonstra a sua não participação na negociação, em que pese, aparentemente, ter sido convocada e os acordos terem sido registrados em seus arquivos.

Acontece que a Lei 10.101, de 19/12/00, é bem clara em seu art. 2º, inciso I, ao determinar que a negociação, ao ser feita mediante comissão paritária, tenha a participação de um representante da categoria sindical. Vejamos:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

Conforme se observa na transcrição acima, o acordo de PLR deverá ser objeto de negociação entre empresa, empregados e sindicato.

E a exigência quanto ao cumprimento dessa norma, longe de ser um rigor interpretativo ou um formalismo exacerbado, em verdade, visa proteger os interesses dos trabalhadores, que ocupam o polo mais frágil da relação estabelecida entre empregadores e empregados.

Ademais, mesmo o Relator entendendo que a não incidência de contribuições sobre a PLR representa uma imunidade, vemos que no âmbito previdenciário, a regra do art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei 8.212/91, se amolda a uma verdadeira isenção, nos seguintes termos:

Art. 28 [...]

[...]

§ 9º 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;

Nessa linha, inclusive, foi a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e consignada no julgamento do RE 856.160, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, realizado em 4/6/09⁷:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. 1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial. 2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8212/91. 3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas. 4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconhecido por esta Corte. 5. Recurso especial não provido

Pois bem, nos termos do art. 111, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66, a legislação que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente:

⁷ Informativo nº 397 do STJ.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

E nesse particular, tratando-se de isenção tributária, entendemos que a interpretação deve estar limitada à expressão literal da norma, conforme assim leciona Hugo de Brito Machado⁸:

Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.

Logo, se o art. 2º, inciso I, da Lei 10.101/00, estabelece que comissão paritária deverá ser integrada por um representante do sindicato da respectiva categoria, a ausência desse representante viola o comando legal e fere mortalmente o direito dos trabalhadores de se verem representados por sua entidade sindical, razão pela qual não há como ser flexibilizada essa norma.

Devemos acrescentar, também, que mesmo a participação dos empregados parece não ter sido muito efetiva na negociação, segundo se extrai do seguinte excerto da decisão recorrida:

O sujeito passivo afirma que é incorreta a alegação de que apenas dois dos dez representantes da comissão eram empregados da Dow Brasil, sustenta que todos os integrantes das comissões eram, de fato, seus empregados e junta as Fichas de Cadastro dos empregados integrantes das comissões para comprovar seu argumento (fls. 1.252 a 1.511). No entanto, estas fichas demonstram que os participantes das comissões eram empregados das várias empresas que firmaram o acordo, e não só da Dow Brasil, que é o sujeito passivo deste lançamento. Neste sentido ganha relevância o relato da fiscalização de que os Srs. Paulo César Pereira (advogado tributarista que prestava serviços de planejamento tributário, preços de transferência e conformidade ao sujeito passivo) e Fernão Villela Silveira não foram eleitos pelos trabalhadores da empresa, mas, ao contrário, são empregados que representam justamente o interesse da empresa, restando desatendida a determinação legal de que a comissão fosse escolhida pelas partes, e não somente pelo empregador.

Portanto, ainda que, eventualmente, as entidades sindicais tenham anuído o plano de PLR, a sua não participação efetiva na negociação não pode ser admitida e, dessa forma, pelo não atendimento a uma exigência da Lei 10.101/00, a contribuição deve incidir sobre os valores pagos a esse título, conforme assim decidido pelo julgado *a quo*.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 32ª edição, Malheiros, São Paulo, 2011, p. 114.

Do bônus de rescisão

Segundo o Relator, os valores pagos a título de “bônus de rescisão” não teriam “caráter remuneratório, vez que o empregado, nas hipóteses, não estavam mais prestando serviços para o empregador e nem estavam à sua disposição”, citando, inclusive, Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, que propõe a dispensa de contestação e a interposição de recursos 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”.

Todavia, a verba em questão foi paga no contexto da rescisão do contrato de trabalho e teve o seu montante determinado pelo tempo de serviço, estando absolutamente vinculada ao trabalho prestado à empresa. Além do mais, segundo se observa no seguinte trecho da decisão recorrida, sequer houve convenção coletiva dando suporte a tal pagamento:

Independente do nome que se dê ao pagamento, não é possível considerar como indenizatória uma verba que não encontra suporte na convenção coletiva da categoria, não tem regras formalizadas para sua concessão, e está vinculada ao salário do empregado. Ademais, a verba não está destinada à recomposição patrimonial do trabalhador, mas sim representa um acréscimo patrimonial, configurando-se sua natureza remuneratória. Portanto, sujeita-se à incidência das contribuições previdenciárias.

Portanto, não vemos como afastar a exação previdenciária do bônus de rescisão, razão pela qual mantemos a decisão de primeira instância.

Do acordo coletivo idade/férias

Os valores recebidos a título de acordo coletivo idade/férias seguem na mesma linha do bônus rescisão.

Em seu recurso voluntário, ao tratar da verba e ao qualificá-la como ganho eventual, assim dispõe o Recorrente:

Em outras palavras, somente as parcelas que não se encontram na expectativa de direito do trabalhador e que por ventura venham a ser recebidas, por decorrerem de situação fortuita, é que podem ser caracterizadas como ganhos eventuais, não sujeitos, pois, às contribuições previdenciárias.

Todavia, eventual é o que é aleatório, imprevisto e inesperado, e a verba sob foco não se enquadra nesse perfil, uma vez que os empregados tinham a expectativa de recebê-la ao final do contrato de trabalho, na forma de complementação ao aviso prévio, segundo bem esclarecido pela decisão recorrida:

De qualquer forma, o pagamento previsto na Convenção Coletiva não é um mero abono único, desvinculado do salário, com valor fixo para todos os empregados. Trata-se, na realidade, de pagamento ao empregado que preenche as condições de idade e tempo de serviço de complementação do

Processo nº 19515.720082/2016-14
Acórdão n.º **2402-007.168**

S2-C4T2
Fl. 1.823

aviso prévio legal, vinculado ao salário nominal, já que correspondente a trinta dias deste.

Desse modo, também improcede o recurso quanto aos valores pagos a título de acordo coletivo idade/férias.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira