



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10314.720373/2015-13
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.938 – 2ª Turma
Sessão de 17 de junho de 2019
Matéria Contribuição Social Previdenciária - PLR
Recorrente PEPSICO DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. ENSINO SUPERIOR

A concessão de auxílio-educação não extensível à totalidade dos segurados empregados e dirigentes da empresa, não se coaduna com a excludente do salário de contribuição exposta no parágrafo 9º, letra "t" da Lei n.º 8.212/91, consubstanciando, tais valores, em verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as

conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

Assinado digitalmente

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 2402-005.941, proferido na Sessão de 08 de agosto de 2017 e que negou provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, Theodoro Vicente Agostinho, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Fernanda Melo Leal que davam provimento ao recurso em relação à Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e ao reembolso educacional.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

PLR. AJUSTE PRÉVIO.

Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas pré estabelecidas.

REEMBOLSO EDUCACIONAL. DEPENDENTES DE EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

De acordo com a legislação aplicável, em particular o disposto no art. 28, § 9º, 't' da Lei nº 8.212/91, antes da vigência da redação dada pela Lei nº 12.513/11, estão sujeitas à contribuição previdenciária os valores relativos a planos de "reembolso educacional" destinados a dependentes, quando não facultado seu acesso a todos os empregados e dirigentes.

PRODUTOR RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE.

A empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas na legislação previdenciária vigente.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF, sendo órgão do Poder Executivo, não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que amparou o lançamento, de acordo com a Súmula CARF nº 2: "o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

MULTA PUNITIVA. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO.

Havendo o Fisco apurado via procedimento de ofício que o contribuinte incorreu em infração de falta de pagamento ou pagamento a menor, falta de declaração e declaração inexata, incide a multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, c/c o art. 35A da Lei nº 8.212/91.

O recurso visava rediscutir as seguintes matérias a) Salário Indireto Participação nos Lucros e Resultados; b) Auxílio-Escolar/Reembolso Educação e c) Preclusão. Porém, em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da quarta Câmara da Segunda Seção do CARF deu seguimento ao apelo apenas em relação às matérias "a" e "b".

Em suas razões recursais, relativamente à matéria "a" a contribuinte aduz, em síntese, que o acordo de PLR pode ser firmado no decorrer do período de sua vigência e menciona como fundamento as razões esposadas nos acórdãos indicados como paradigmas.

Sobre a segunda matéria – auxílio-escolar/reembolso educação – sustenta que a partir da Lei nº 12.513, de 2011 não mais se exige o requisito para a isenção de que os recursos não sejam utilizados em substituição de parcela salarial e que todos os empregados tenham acesso ao benefício; que se aplica a legislação mais benéfica ainda que editada em momento posterior, nos termos do art. 106, do CTN.

Cientificada do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho que lhe deu seguimento (e-fls. 2.953), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais pede que

seja negado provimento ao recurso, com a conseqüente manutenção do Acórdão Recorrido, com base, em síntese, nos próprios fundamentos deste.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, como visto, são duas matéria em litígio: a) Salário Indireto -Participação nos Lucros e Resultados; b) Auxílio-Escolar/Reembolso Educação.

Sobre a primeira matéria – Salário Indireto/Participação nos Lucros e Resultados – o que se discute é o atendimento das condições para a validade do Programa de Participação nos Lucros e Resultados – PLR referente ao ano-calendário de 2009, pago em 2010, considerada a circunstância de que os termos do acordo que ensejou os pagamentos foram firmados ao longo do anos, e não previamente.

Entendeu o Acórdão Recorrido que as cláusulas que estabelecem os requisitos para o gozo do direito à Participação nos Lucros e Resultados – PLR e a definição do montante devido, devem, necessariamente, ser previamente fixadas, não suprimindo esse requisito a alegação de que os empregados já conheciam, em razão de acordos anteriores, o conteúdo dessas cláusulas.

É como também penso. Na esteira da jurisprudência que vem se consolidando neste Colegiado também entendo.

A Lei nº 8.212/1991, trouxe na alínea “j” do § 9º do seu art. 28 a hipótese de não incidência tributária contida no inciso XI, do art. 7º da CF/88, excluindo do campo de tributação das contribuições previdenciárias as importâncias pagas, creditadas ou devidas a título de PLR, sempre que estas verbas forem pagas de acordo com a lei própria de regência, in casu, a Lei nº 10.101/2000:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 28 – [...]

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

(...)

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

Por sua vez, a Lei nº 10.101, de 2000 regulou a participação dos trabalhadores nos lucros, e ao fazê-lo estabeleceu parâmetros bem definidos e que não podem ser desprezados. Confira-se:

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000:

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

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

II convenção ou acordo coletivo.

§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:

[...]

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

[...]

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

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

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

§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Como ressaltado anteriormente, a regra é a incidência da contribuição sobre os rendimentos pagos, o que pode se realizar sobre diferentes rubricas. A exclusão à regra geral, é exceção, regra especial. E, logicamente, aquilo que não está na exceção, está na regra geral. Ora, se, no caso, a norma especial prevê que somente se exclui do salário de contribuição os valores correspondentes a PLR distribuídos na forma preconizada em lei, qualquer pagamento feito fora dessas condições deve ser enquadrado na regra geral, isto é, integra o salário-de-contribuição.

É a lei nº 10.101, de 2000 que estabelece as condições para a participação dos empregados nos lucros das empresas. E, como vimos, o art. 28, § 9º, “j”, remete a hipótese de exclusão dos pagamentos do PLR à lei. E como vimos, no presente caso, as disposições dos Acordos Coletivos de Trabalho, quanto à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, não atendem aos requisitos da lei. Logo, os pagamentos referentes a essas parcelas devem integrar o salário-de-contribuição.

Dessa forma, em relação ao PLR, entendo que restaram descumpridos os requisitos legais para a exclusão dos valores correspondentes da base de cálculo da Contribuição. É que, como visto, o acordo não foi firmado previamente, mas ao longo do próprio período a que correspondiam os pagamentos, ainda que antes dos pagamento. Entendo que a fixação prévia de regras claras deve acontecer antes ou pelo menos no início do exercício a que correspondem os pagamentos. Se a participação nos lucros e resultados é um incentivo à produção, um estímulo ao desempenho do trabalhador, as regras para pagamento dessa verba devem ser fixadas a tempo de os trabalhadores e a própria empresa poderem cumprir as condições fixadas no acordo. A formalização do acordo após o exercício, mesmo que antes do pagamento, transforma o acordo em mera proforma, o que, por tudo que se viu acima, não é o que pretende a lei.

Correto, portanto, o Recorrido quanto a este ponto.

Sobre a segunda matéria - Auxílio-Escolar/Reembolso Educação – trata-se de situação em que foram pagos pela empresa reembolsos de gastos com educação de uma pequena fração dos empregados, não extensível a todos. O Relatório Fiscal, no seguinte trecho, bem descreve a circunstância que levou à autuação:

Através do Termo de Intimação de nº 11/12/2014, o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação comprobatória de tais reembolsos, discriminando quem foram os beneficiários e se o benefício era estendido a todos os segurados da empresa. Em atendimento a esta intimação, em 17/12/2014, o contribuinte informa que não localizou em seus arquivos os documentos que suportem o reembolso em pauta e identifica os beneficiados e os respectivos valores totais anuais e menciona que a legislação anteriormente mencionada não exige que seja concedido indistintamente a todos os funcionários.

Também neste ponto, alinho-me ao entendimento esposado pelo Acórdão Recorrido.

De fato, integra o salário-de-contribuição a totalidade da remuneração destinada a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades. É o que reza o art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991. Confira-se:

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

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

[...]

Embora esse conceito comporte exceções, é a própria Lei nº 8.212, de 1991, no mesmo art. 28, que define as parcelas passíveis de serem excluídas do conceito de salário-de-contribuição. Sobre a matéria ora em discussão, o art. 28, § 9º, “t”, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, assim dispõe:

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

[...]

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

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação

profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Como se vê, não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais que visem a educação básica, nos termos do art. 21, da Lei nº 9.394, de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e **que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.**

Ademais, antes da alteração introduzida no dispositivo acima pela Lei nº 12.513, de 2011, o benefício não era extensível aos dependentes.

No presente caso, o benefício, fornecido na forma de ressarcimento de gastos com educação a uma parcela dos empregados, e não extensivo a todos, e se referiam a educação de dependentes e não dos próprios empregados, ferindo, assim, requisitos autorizadores da exclusão desses valores do conceito de salário de contribuição.

Convém ressaltar que a regra é a incidência da contribuição sobre os rendimentos pagos, ainda que na forma de utilidades, como o reembolso de gastos com educação. A exclusão é regra especial, é exceção. Logicamente aquilo que não está na exceção está na regra geral. Se neste caso, a norma especial prevê que somente se exclui do salário-de-contribuição os valores correspondentes a planos de educação extensíveis a todos, indistintamente, pagamentos feitos fora dessas condições integram o salário-de-contribuição.

Este tem sido o entendimento esposado pela maioria deste Colegiado em decisões recentes. Como exemplo, cito o Acórdão nº 9202-006.218, proferido na Sessão de 28/11/2018, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro da Silva Vieira:

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. ENSINO SUPERIOR

A concessão de auxílio-educação para custeio de ensino superior não extensível à totalidade dos segurados empregados e dirigentes da empresa, não se coaduna com a excludente do salário de contribuição exposta no parágrafo 9º, letra “t” da Lei n.º 8.212/91, consubstanciando, tais valores, em verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição

Com essas razões, deve prevalecer o entendimento do acórdão recorrido.

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado digitalmente
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Processo nº 10314.720373/2015-13
Acórdão n.º **9202-007.938**

CSRF-T2
Fl. 6
