



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

Processo n° 10805.721660/2015-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.656 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00.REQUISITOS.CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00.

PLR. PERIODICIDADE. PAGAMENTOS EM DUAS PARCELAS NO MESMO SEMESTRE. DESRESPEITO AO LIMITE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE.

A redação do § 2.º do art. 3.º da Lei n.º 10.101/2000 vigente na data dos fatos geradores vedava o pagamento da PLR em duas vezes no mesmo semestre.

PLR. ACORDO FIRMADO NA MATRIZ. EXTENSÃO PARA EMPREGADOS QUE PRESTAM SERVIÇO FORA DA ÁREA DE ABRANGÊNCIA DO SINDICATO. POSSIBILIDADE.

Não altera a natureza da PLR o fato de haver extensão de acordos firmados com o sindicato da base territorial da matriz para empregados que prestam serviços em localidades diversas.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO.

Até o advento da Lei nº 12.513/11, os valores pagos a título de auxílio educação não integram o salário de contribuição posto que não integrantes da remuneração do segurado empregado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em

consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. Quanto ao mérito: i) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à regularidade da periodicidade dos pagamentos realizados a título de PLR. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e José Alfredo Duarte Filho que davam provimento ao recurso nessa parte; ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto ao pagamento dos valores de PLR por força de extensão de norma sindical. Vencido o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra (Relator). Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso quanto ao reembolso educação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator designado

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão administrativa de primeira instância proferida pela DRJ Porto Alegre (Acórdão nº 10-55.923 - 6ª Turma da DRJ/POA) que julgou procedente em parte o lançamento tributário formalizado por intermédio dos Autos de Infração - Debcad nº 51.076.765-6 e Debcad nº 51.076.766-4:

1) Auto de Infração Debcad nº 51.076.765-6 é relativo à contribuição a cargo da empresa sobre a remuneração de empregados e a contribuição da empresa para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados a título de a) Participação nos Lucros e Resultados e b) Reembolso Escolar, considerados como parcelas integrantes do salário-de-contribuição, por não se subsumirem às regras contidas na Lei nº 10.101/2000 e na Lei nº 8.212/1991, no período de 01/2011 a 12/2011. O crédito tributário relativo a este Auto de Infração atingiu o montante de R\$ 70.636.813,03 (setenta milhões, seiscentos e trinta e seis mil, oitocentos e treze reais e três centavos), consolidado em 17/06/2015 (fls. 02 e 1085).

2) Auto de Infração Debcad nº 51.076.766-4 é relativo à contribuição destinada a terceiros (Salário-Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidente sobre a mesma

base de cálculo e período antes referidos. O crédito tributário relativo a este Auto de Infração atingiu o montante de R\$ 16.639.005,33 (dezesesseis milhões, seiscentos e trinta e nove mil, cinco reais e trinta e três centavos), consolidado em 17/06/2015 (fls. 02 e 1155).

Foi aplicada a multa de ofício de 75% em todo o período.

Adotamos o relatório da decisão de primeira instância pela sua completude e capacidade de elucidação dos fatos:

O Relatório Fiscal de fls. 18/60 informa que a fiscalização examinou a regularidade dos pagamentos efetuados pela empresa por intermédio da rubrica 302P - PRÊMIO PART. RESULTADO, constante nas folhas de pagamento do período de 01/2011 a 12/2011.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar os Acordos Coletivos referentes aos pagamentos efetuados a título de Participação nos Resultados de 2011 em relação a todos os seus empregados (incluindo-se a Diretoria, Gerência, Supervisão, Líderes de Grupo e Líderes de time). A exigência era extensiva a todos os estabelecimentos da empresa.

A apresentação foi parcial, tendo sido apresentados somente os Acordos Coletivos e demais documentos relativos às unidades localizadas em São Caetano do Sul, São José dos Campos, Sorocaba, Mogi das Cruzes, São Paulo e Gravataí.

Com base no exame dos Acordos Coletivos de Trabalho e dos Aditamentos a Acordos Coletivos sobre Participação nos Resultados da empresa referentes ao exercício de 2011, a autoridade lançadora apontou as seguintes ocorrências:

l) Acordo Coletivo da matriz e demais unidades localizadas em SÃO CAETANO DO SUL (fls. 27/29; 1300)

1.1) Acordo Coletivo para pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2011, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, de Material Elétrico e Eletrônico, Siderúrgicas, Veículos e de Autopeças de São Caetano do Sul, São Paulo, de 25/05/2011, com vigência de 01/01/2011 até 31/12/2011.

O estabelecimento matriz da empresa está situado em São Caetano do Sul/SP e é identificado pelo CNPJ nº 59.275.792/0001-50.

A abrangência territorial deste acordo é relativa a São Caetano do Sul/SP (Cláusula Segunda). Os segurados contemplados são os empregados e menores aprendizes (Cláusula Quarta), excluídos os empregados em nível de líderes de grupo e acima (Cláusula Quarta, Parágrafo Segundo). A Cláusula Quinta estabeleceu adiantamento a ser concedido mediante depósito bancário em conta-corrente dos empregados no âmbito de representação do Sindicato. Estão abrangidos pelo Acordo os

empregados que integram o estabelecimento da empresa em São Caetano do Sul/SP (Cláusula Décima Primeira).

1.2) Acordo Coletivo para pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2011, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico São Caetano do Sul, estado de São Paulo, de 31/05/2011, com vigência de 01/01/2011 até 31/12/2011.

A Cláusula Segunda estabelece que os termos deste acordo destinam-se única e exclusivamente à aplicação aos empregados de nível de liderança. As bases do acordo foram ajustadas somente com o Sindicato dos Metalúrgicos de São Caetano do Sul e expressam o desejo da empresa de que se aplique o referido acordo a todas as unidades situadas no território brasileiro. A Cláusula Terceira informa que são elegíveis os empregados que ocupem cargo de liderança, ou seja, cargos de diretoria, gerência sênior, gerência, supervisão administrativa e líderes de grupo.

A autoridade lançadora identificou pagamentos efetuados a empregados das unidades de São Caetano do Sul/SP a título de Participação nos Resultados, no período de 01/2011 a 04/2011, razão pela qual o sujeito passivo foi intimado a apresentar os instrumentos de negociação coletiva que justificassem tais valores, tendo apresentado o seguinte acordo:

1.3) Acordo Coletivo para pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2010, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, de Material Elétrico e Eletrônico, Siderúrgicas, Veículos e de Autopeças de São Caetano do Sul, São Paulo, de 28/05/2010, com vigência de 01/01/2010 até 31/12/2010.

A abrangência territorial deste acordo é São Caetano do Sul/SP (Cláusula Segunda). Consoante a Cláusula Quarta, este instrumento coletivo prevê o pagamento de valores a empregados e menores aprendizes. O Parágrafo Segundo da mesma cláusula exclui empregados em nível de líderes de grupo e acima. A Cláusula Quinta estabeleceu adiantamento a ser concedido mediante depósito bancário em conta-corrente dos empregados localizados no âmbito de representação do Sindicato. A Cláusula Décima Primeira estabelece que estão abrangidos pelo Acordo os empregados que integram o estabelecimento da General Motors do Brasil Ltda em São Caetano do Sul.

Em razão da existência de pagamentos efetuados a título de participação nos resultados ocorridos em 01/2011, a empresa apresentou aditamento ao acordo anterior cujo teor é o seguinte:

1.3.1) Aditamento ao Acordo Coletivo sobre Participação nos Resultados da Empresa 2010 - São Caetano do Sul firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, de Material Elétrico e Eletrônico, Siderúrgicas,

Veículos e de Autopeças de São Caetano do Sul, estado de São Paulo, de 01/06/2010,

O Aditamento, em sua Cláusula Primeira, informa que a empresa decidiu integrar sua liderança no acordo geral firmado em 28/05/2010 e estabeleceu que o pagamento seria efetuado no dia 17/01/2011 e 31/01/2011 para a supervisão de fábrica e para os demais, respectivamente.

Consoante a Cláusula Segunda do Acordo aditado a abrangência territorial era São Caetano do Sul/SP. Pela Cláusula Quinta o adiantamento foi concedido mediante depósito bancário em conta-corrente dos empregados no âmbito de representação do sindicato. Estavam abrangidos os empregados que integram o estabelecimento da GM em São Caetano do Sul (Cláusula Décima Primeira).

A autoridade lançadora informa que os estabelecimentos 59.275.792/0006-64, 59.275.792/0036-80, 59.275.792/0048-13, 59.275.792/0049-02 e 59.275.792/0069-48 estão localizados na cidade de São Caetano do Sul e, portanto, são as unidades abrangidas pelo Aditamento acima referido, tendo em vista a abrangência territorial do sindicato.

A autoridade lançadora pontuou os aspectos da Participação nos Resultados que considerou em desacordo com a legislação em relação ao acordo coletivo do estabelecimento matriz e das unidades da empresa localizadas em São Caetano do Sul e que seriam os seguintes:

- pagamentos efetuados em 01/2011 e 05/2011. Inobservância da periodicidade semestral estabelecida em lei: Conforme Acordos Coletivos relativos aos empregados horistas e mensalistas (excetuados líderes e acima) a empresa efetuou o pagamento final relativo ao ano de 2010 em 01/2011, conforme resposta ao TIF nº 2 entregue pela empresa em 10/04/2015 e efetuou adiantamento desta verba, relativo ao ano de 2011 em 05/2011. A autoridade lançadora entendeu que os pagamentos efetuados em 05/2011 a título de Participação nos Resultados através da rubrica 302P - PRÊMIO PART. RESULTADO da folha de pagamento foram efetuados em desacordo com a legislação, tendo em vista que não respeitaram a periodicidade superior a 6 (seis) meses estabelecida em Lei para o pagamento desta verba, descumprindo o disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, razão pela qual considerou os valores pagos pelo sujeito passivo em 05/2011 como integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

- empregados com cargos de liderança. Unidades não localizadas em São Caetano do Sul: em relação aos valores pagos a título de Participação nos Resultados aos empregados que ocupavam cargos de liderança, o Relatório Fiscal informa que apesar da empresa desejar aplicar o Aditamento a todas as suas unidades, diferentemente, a autoridade lançadora considerou atendida a legislação para as unidades localizadas em São Caetano do Sul, tendo em vista a abrangência territorial

do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, de Material Elétrico e Eletrônico, Siderúrgicas, Veículos e de Autopeças de São Caetano do Sul.

Seguem-se os demais acordos examinados:

2) Acordo Coletivo das unidades localizadas em SÃO JOSÉ DOS CAMPOS (fls. 33/36; 1308; 1314)

O Acordo Coletivo indicou que a unidade abrangida era a de CNPJ nº 59.275.792/0008-26. A autoridade lançadora incluiu a unidade CNPJ nº 59.275.792/0052-08 por encontrar-se localizada na mesma cidade e analisou os acordos das duas unidades.

2.1) Acordo Coletivo para o pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2011, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico São José dos Campos, São Paulo, de 05/2011. Vigência de 01/01/2011 a 31/12/2011.

Estabelece o pagamento de Participação nos Resultados a empregados e a menores aprendizes e o pagamento adicional a empregados horistas mensalistas e a menores aprendizes (Cláusula Quarta), excluindo empregados com nível de supervisão e acima (§ 2º). A Cláusula Quinta estabelece adiantamento a ser concedido mediante depósito bancário em conta corrente dos empregados no âmbito de representação do sindicato. A Cláusula Décima Primeira estabelece que estão abrangidos pelo Acordo os empregados que integram o estabelecimento da General Motors do Brasil Ltda em São José dos Campos.

A autoridade lançadora identificou pagamentos efetuados a título de Participação nos Resultados no período de 01/2011 a 04/2011 (item 75 do RF, fls. 34), razão pela qual o sujeito passivo foi intimado a apresentar os instrumentos de negociação coletiva que justificassem tais pagamentos, tendo apresentado o acordo que segue:

2.2) Acordo Coletivo para o pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2010, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico São José dos Campos e Região, São Paulo, de 05/2010. Vigência de 01/01/2010 a 31/12/2010.

A abrangência territorial do acordo é São José dos Campos/SP. O acordo estabelece o pagamento de Participação nos Resultados a empregados e a menores aprendizes e o pagamento adicional a empregados, horistas e mensalistas e a menores aprendizes (Cláusula Quarta). O Parágrafo Segundo exclui empregados com nível de supervisão e acima. A Cláusula Quinta estabelece adiantamento a ser concedido mediante depósito bancário em conta corrente dos empregados no âmbito de representação do sindicato. A Cláusula Sétima estabelece

17/01/2011 para pagamento complementar e final da participação.

Em relação ao acordo coletivo de São José dos Campos para o pagamento da Participação nos Resultados, a autoridade lançadora apontou os mesmos aspectos que considerou em desacordo com a legislação, trazidos para São Caetano do Sul, que são:

- pagamentos efetuados em 01/2011 e 05/2011. Inobservância da periodicidade semestral estabelecida em lei, razão pela qual foram lançados os valores pagos pelo sujeito passivo em 05/2011 a título de Participação nos Resultados, através da rubrica 302P - PRÊMIO PART. RESULTADO, como integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

- empregados com cargos de supervisão e acima. Unidades não localizadas em São José dos Campos. A autoridade lançadora entendeu que os termos do Aditamento ao Acordo assinado em 01/06/2010 com o Sindicato de São Caetano do Sul aplicavam-se somente às unidades localizadas naquela região, considerando-se a abrangência territorial do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, de Material Elétrico e Eletrônico, Siderúrgicas, Veículos e de Autopeças de São Caetano do Sul. Em decorrência, os valores pagos pelo sujeito passivo a empregados que ocupavam cargos de supervisão e acima a título de Participação nos Resultados nas unidades de São José dos Campos (CNPJ 59.275.792/0008-26 e CNPJ 59.275.792/0052-08) não estariam contemplados e por essa razão foram considerados integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

- Acordo Coletivo da unidade localizada em Sorocaba, CNPJ nº 59.275.792/0089-91 (fls. 36/39; 1294; 1329)

3.1) Acordo Coletivo para o pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2011, firmado com o Sindicato dos Empregados no Comércio de Sorocaba, São Paulo, de 01/06/2011. Vigência de 01/01/2011 a 31/12/2011.

Estabelece o pagamento de Participação nos Resultados a empregados e a menores aprendizes (Cláusula Quarta). O parágrafo Segundo exclui empregados em nível de líderes de time, supervisão, gerência e diretoria. A Cláusula Quinta estabelece adiantamento a ser concedido aos empregados no âmbito de representação do sindicato e, para menores aprendizes.

A autoridade lançadora identificou pagamentos efetuados a título de Participação nos Resultados no período de 01/2011 a 04/2011 (item 92, fls. 37), razão pela qual o sujeito passivo foi intimado a apresentar os instrumentos de negociação coletiva que justificassem tais pagamentos, tendo apresentado o acordo que segue:

3.2) *Acordo Coletivo para o pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2010, firmado com o Sindicato dos Empregados no Comércio de Sorocaba, de 06/2010. Vigência de 01/01/2010 a 31/12/2010.*

O acordo estabelece o pagamento de valores a empregados e a menores aprendizes e o pagamento adicional a empregados, horistas e mensalistas e a menores aprendizes (Cláusula Quarta). O Parágrafo Segundo exclui empregados com nível de líderes de time, supervisão, gerência e diretoria. A Cláusula Quinta estabelece adiantamento a ser concedido mediante depósito bancário em conta corrente dos empregados no âmbito de representação do sindicato e para menores aprendizes. A Cláusula Sétima estabelece 17/01/2011 para pagamento complementar e final da participação.

Em relação ao acordo coletivo de Sorocaba a autoridade lançadora apontou os aspectos da Participação nos Resultados que considerou em desacordo com a legislação, que são:

- pagamentos efetuados em 01/2011 e 06/2011. Inobservância da periodicidade semestral estabelecida em lei: Conforme Acordos Coletivos apresentados para os empregados horistas e mensalistas (excetuados os empregados em nível de líderes de time, supervisão, gerência e diretoria) a empresa efetuou o pagamento final relativo ao ano de 2010 em 01/2011 e efetuou o adiantamento desta verba relativo ao ano de 2011, em 06/2011, descumprindo o disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000 por não respeitar a periodicidade superior a 6 (seis) meses estabelecida em Lei, razão pela qual a autoridade lançadora considerou os valores pagos pelo sujeito passivo em 06/2011 a título de Participação nos Resultados, através da rubrica 302P - PRÊMIO PART. RESULTADO, como integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

- empregados com cargos de líderes de time, supervisão, gerência e diretoria. Unidade localizada em Sorocaba: Pelas mesmas razões expostas para o acordo de São José dos Campos, os valores pagos pelo sujeito passivo em 06/2011 a empregados que ocupavam cargo de líderes de time, supervisão, gerência e diretoria, a título de Participação nos Resultados, na unidade de Sorocaba, foram considerados integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

Os demais acordos seguem a mesma linha deste último e serão apresentados apenas nos seus aspectos diferenciados:

- Acordo Coletivo da unidade localizada em Mogi das Cruzes-SP, CNPJ nº 59.275.792/0097-00 (fls. 39/41; 1035; 1288; 1351;1372)

4.1) *Acordo Coletivo para o pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2011, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de São Paulo, Mogi das Cruzes - SP, de 31/05/2011. Vigência de 01/01/2011 a 31/12/2011.*

Inclui empregados e menores aprendizes.

Exclui empregados líderes de time, supervisão, gerência e diretoria.

4.2) Acordo Coletivo para o pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2010, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de São Paulo, Mogi das Cruzes - SP, de 06/2010. Vigência de 01/01/2010 a 31/12/2010.

Inclui empregados e menores aprendizes.

Exclui empregados líderes de time, supervisão, gerência e diretoria.

Os motivos da autuação foram os mesmos postos para o estabelecimento anterior.

- Acordo Coletivo das unidades localizadas em São Paulo, CNPJ nº 59.275.792/0066-03 (fls. 41/44; 1305; 1336)

5.1) Acordo Coletivo para o pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2011, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de São Paulo, Mogi das Cruzes e Região - SP, de 27/05/2011. Vigência de 01/01/2011 a 31/12/2011.

Inclui empregados e menores aprendizes.

Exclui empregados líderes de grupo e acima.

5.2) Acordo Coletivo para o pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2010, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de São Paulo, Mogi das Cruzes e Região, de 06/2010. Vigência de 01/01/2010 a 31/12/2010.

Inclui empregados e menores aprendizes.

Exclui empregados líderes de grupo e acima.

Os motivos da autuação foram os mesmos postos para o estabelecimento anterior, desta feita, para os pagamentos efetuados em 01/2011 e 05/2011.

- Acordo Coletivo da unidade localizada em Gravataí, CNPJ nº 59.275.792/0096-10 (fls. 44/46; 1343)

6.1) Acordo Coletivo para o pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2011, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Gravataí, de 23/05/2011. Vigência de 01/01/2011 a 31/12/2011.

Inclui empregados horistas e mensalistas.

Exclui empregados em nível de liderança, supervisão, gerência e diretoria.

6.2) Acordo Coletivo para o pagamento de Participação nos Resultados - Ano 2010, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Gravataí, de 06/2010. Vigência de 01/01/2010 a 31/12/2010.

Os motivos da autuação foram os mesmos postos para o estabelecimento anterior, desta feita, para os pagamentos efetuados em 01/2011 e 06/2011.

7) Estabelecimentos da empresa sem acordo coletivo com o sindicato local para o pagamento de verba a título de Participação nos Resultados

A autoridade lançadora identificou o pagamento de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados a segurados empregados de estabelecimentos da empresa que não possuíam acordo coletivo específico com o sindicato local da categoria para o pagamento da referida verba e por essa razão o sujeito passivo aplicou a estas unidades o Acordo coletivo da planta matriz, consoante informou através do TIF nº 2, entregue pela empresa em 10/04/2015.

Os estabelecimentos abrangidos estão listados às fls. 1068/1072 e são identificados pelos seguintes CNPJ: 59.275.792/0011-21 (Recife), 59.275.792/0012-02 (Belo Horizonte), 59.275.792/0013-93 (Porto Alegre), 59.275.792/0025-27 (Brasília), 59.275.792/0030-94 (Rio de Janeiro), 59.275.792/0031-75 (Indaiatuba), 59.275.792/0081-34 (Curitiba) e 59.275.792/0093-78 (Salvador).

A utilização do acordo coletivo da matriz (São Caetano do Sul/SP) para as unidades não abrangidas pela jurisdição do Sindicato dos Trabalhadores de São Caetano do Sul não estaria de acordo com a legislação. Em relação a este fato o Relatório Fiscal informa:

Neste ponto ressaltamos a Cláusula Segunda do Acordo citado, segundo a qual a abrangência territorial é São Caetano do Sul/SP (2011 item 31 - 2010 item 48), a Cláusula Quinta, segundo a qual o adiantamento será concedido mediante depósito bancário em conta-corrente dos empregados no âmbito de representação do Sindicato (2011 item 34 - 2010 item 51), e a Cláusula Décima Primeira, segundo a qual estão abrangidos pelo Acordo os empregados que integram o estabelecimento da General Motors do Brasil Ltda em São Caetano do Sul (2011 item 42 - 2010 item 55), e, portanto, o Acordo não é extensivo a outros municípios.

Assim sendo, em relação às unidades acima referidas, a autoridade lançadora concluiu que todos os pagamentos

efetuados pelo sujeito passivo a segurados, a título de participação nos resultados, rubrica 302P - PRÊMIO PART. RESULTADO da folha de pagamento, não se enquadram no disposto no art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/1991, e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

REEMBOLSO ESCOLAR

A autoridade lançadora constatou que a empresa efetuou o pagamento da rubrica "381P - REEMBOLSO ESCOLAR" a segurados, cujo valor não integrou a base de cálculo das contribuições previdenciárias contidas nas folhas de pagamento apresentadas.

O exame do regulamento relativo ao pagamento desta rubrica, denominado de Política de Reembolso Escolar, apurou que o programa consistia no reembolso de até 50% das despesas escolares do empregado, constando do item "ELEGIBILIDADE" daquele regulamento que todos os empregados efetivos com contrato de trabalho por prazo indeterminado, são elegíveis após completarem 1 ano de trabalho contínuo.

A autoridade lançadora concluiu que a "política de reembolso escolar" da empresa não atende os requisitos do art. 28, § 9º, alínea "t" da Lei nº 8.212/1991, na medida em que este benefício não era extensivo a todos os empregados, eis que não era concedido aos empregados com contrato de trabalho por tempo indeterminado e com menos de um ano de trabalho contínuo. Diante destes fatos, a autoridade lançadora considerou como integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias a rubrica "381P - REEMBOLSO ESCOLAR", cujos levantamentos foram identificados como BI até B7 e BA até BH (fls. 52/53).

DA IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo foi cientificado pessoalmente da autuação em 29/06/2015 (fls. 1393) e apresentou impugnação em 27/07/2015 (fls. 1241 e 1404), através do arrazoado de fls. 1241/1262 e documentos de fls. 1263/1393.

Alega a tempestividade da impugnação.

Sustenta que a fiscalização desnaturou parte da PLR legitimamente pactuada pela Impugnante com seus funcionários, assim como o benefício "reembolso escolar" a partir de critérios estritamente subjetivos e sem respaldo na legislação, sendo notória a impropriedade do lançamento fiscal em razão dos valores tributados estarem imunes às contribuições sociais previdenciárias por força da inequívoca natureza indenizatória da PLR paga e do benefício "reembolso escolar", inexistindo o descumprimento de qualquer preceito legal.

Da ausência de motivação adequada para identificação do fato gerador da obrigação tributária constituída:

Assevera que a autoridade lançadora deixou de observar o princípio da adequada motivação dos atos administrativos, restando evidente o prejuízo para a defesa da Impugnante, impregnando o lançamento fiscal de vício material insanável.

Afirma que não restou caracterizado pela autoridade lançadora que as verbas indenizatórias objeto de lançamento fiscal tivessem sido pagas em substituição à parcela salarial, o que, importa em falha quanto à caracterização do fato gerador da obrigação tributária principal, ao arrepio da Lei nº 9.784/1999, artigos 2º e 50; do CTN - artigos 114, 116 e 142 e do Decreto nº 3.048/1999 - artigo 243.

Invoca o artigo 5º - inciso LV da Constituição Federal, que assegura "aos litigantes, em processo (...) administrativo (...) o contraditório e ampla defesa..." ; o Decreto nº 70.235/1972, em seu artigo 59, inciso II, que considera nulo, de pleno direito, "(...) os despachos e decisões proferidos (...) com preterição do direito de defesa." e a Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Fazenda Nacional - CARF.

Sustenta que a teor do disposto na CF, artigo 201, § 11º; e na Lei nº 8.212/1991, artigo 28, § 9º, 7, seria imprescindível que a autoridade fiscal identificasse o caráter habitual das verbas tidas como de caráter remuneratório a fim de justificar o lançamento fiscal.

Afirma que as verbas pagas (1) a título de PLR estão abrangidas pela imunidade tributária prevista pelo texto constitucional (artigo 7º, XI); e as verbas pagas (2) a título de "reembolso escolar" não têm natureza contra-prestativa.

Conclui que a autoridade lançadora não se desincumbiu de seu ônus de demonstração da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias objeto de autuação e tampouco na verificação das circunstâncias materiais inerentes à sua incidência aptas a justificar as autuações indevidamente lavradas.

Da Participação nos Lucros e Resultados

Observa que a Participação nos Lucros e Resultados, pela definição da Carta Magna, é totalmente desvinculada da remuneração, tratando-se de imunidade tributária específica.

Registra que o Sindicato dos Trabalhadores de São Caetano do Sul, signatário da PLR celebrada pela matriz da Impugnante junto com seus funcionários, possui ilibada reputação na conquista de reivindicações dos trabalhadores, sendo a celebração de acordos coletivos a título de PLR uma tradição na realidade socioeconômica da Impugnante e de todos os seus funcionários e por esse motivo esse acordo coletivo é adotado como modelo pelos demais estabelecimentos da Impugnante e seus funcionários, inclusive, com a anuência dos Sindicatos de São José dos Campos, Sorocaba, Mogi das Cruzes e Gravataí.

Informa que o sucesso no alcance das metas traçadas nesses acordos coletivos sempre contou com o engajamento de todos os seus funcionários, independente do cargo ocupado ou do local de trabalho e que nenhum dos seus segurados recebeu o benefício mais de duas vezes no ano de 2011, tendo todos os pagamentos observado o anuído nos acordos coletivos celebrados com os empregados e a legislação de regência.

Da regular periodicidade dos pagamentos da PLR

Explica que para a fiscalização, parte da PLR paga pela Impugnante, em relação aos segurados dos estabelecimentos "com" acordo coletivo (levantamentos M1-M9 e MA-MC), não haveria observado a regra da periodicidade disposta na Lei nº 10.101/2000, artigo 3º, §2º.

Relata que apesar da fiscalização haver reconhecido a legitimidade das PLR's analisadas e dos pagamentos da PLR de 2010 ocorridos em janeiro/2011, entendeu que os pagamentos havidos em maio e junho/2011, a título de adiantamento da PLR de 2011, estariam em desacordo com a legislação por não respeitarem a periodicidade superior a 6 (seis) meses.

Afirma que todos os pagamentos a título de PLR no ano do 2011 observaram estritamente os acordos coletivos firmados pela Impugnante com seus funcionários, inexistindo, portanto, mais do que 2 (dois) pagamentos a título de PLR para um mesmo funcionário, restando notório o equívoco incorrido pela fiscalização acerca da violação da regra da periodicidade prevista na Lei nº 10.101/2000 - artigo 3º, §2º.

Sustenta que em momento algum a Lei nº 10.101/2000 restringiu a possibilidade de 2 pagamentos a título de PLR dentro de um mesmo semestre civil, desde que observada a limitação anual:

§ 2º - E 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; (sem grifo no original)

Sustenta que o INSS, antes da Lei nº 11.457/2007, já havia pacificado, em processo de consulta, o entendimento de que a ocorrência de 2 (dois) pagamentos a título de PLR no mesmo semestre civil não viola a Lei nº 10.101/2000, conforme transcreveu:

CONSULTA TÉCNICA 507/2004.

PARECER PFE-INSS/CGMT/DCMT Nº 10/2004.

EMENTA: A parte final do §2º do art. 3º deve ser entendida como uma flexibilização da periodicidade mínima estabelecida, de forma que o adiantamento ou pagamento a título de participação nos lucros poderá

ocorrer no máximo duas vezes no ano civil, ainda que no mesmo semestre civil.

Alega que essa interpretação está de acordo com a literalidade da norma legal, uma vez que a conjunção "ou" ao contrário da conjunção "e", denota um caráter alternativo, conforme definição semântica dos principais dicionários da língua portuguesa.

E quando quis introduzir requisitos cumulativos, o legislador assim o fez ao vedar o pagamento da PLR "(..) em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.", conforme nova redação conferida ao artigo 3º, §2º da Lei nº 10.101/2000, pela Lei nº 12.832, de 20/06/2013. Segundo afirma, este seria o sentido que trilha a Jurisprudência do CARF, quando afirma que 'Somente os pagamentos realizados após a segunda parcela é que estão em desconformidade com a lei.' " (Acórdão 2402-02.508 - Cons. Rei. Júlio César Vieira Gomes).

Informa que o CARF validou a regularidade dos pagamentos do benefício efetivado pela impugnante dentro do mesmo semestre civil, tal qual o caso em tela, na decisão objeto do Acórdão nº 2302-003.138, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, de 13/05/2014.

Acrescenta que as duas parcelas pagas a título de PLR no ano de 2011 referem-se a programas e acordos coletivos distintos, havendo um intervalo de, pelo menos, 6 meses entre os pagamentos da mesma PLR.

Relata que em autuação análoga à presente e da própria impugnante, a E. 3ª Câmara do CARF concluiu pela regularidade dos pagamentos sob o entendimento de que "(..) na lei não há vedação a pagamento antecipado de PLR, ainda mais quando há uma intercalação de 8 meses e em semestres diferentes, ..." (Acórdão nº 2301-003.549, de 18/06/2013) e que segundo a jurisprudência do CARF a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária.

Cita decisão do TST sobre a matéria, que concluiu pela impossibilidade de sua desnaturação não apenas por causa de 2, mas de 12 parcelas pagas no mesmo ano civil.

Alega que ainda que se cogite da possibilidade de dúvida razoável acerca da interpretação e do alcance do disposto no artigo 3º, §2º da Lei nº 10.101/2000 há de se interpretar essa norma de maneira mais favorável à Impugnante, conforme preceituado pelo CTN, artigo 112.

Frisa que o artigo 3º, §2º da Lei nº 10.101/2000 sofreu relevantes alterações com o advento da Lei nº 12.832/2013, que reconheceu, inequivocamente, a ausência de qualquer infração

ao disposto na Lei nº 10.101/2000 nos pagamentos de PLR com intervalo mínimo de 3 (três) meses.

Aduz que as parcelas da PLR objeto de lançamento fiscal, identificadas nos levantamentos MI-M9 e MA-MB, foram pagas com intervalo superior aos 3 (três) meses estabelecidos na atual redação do artigo 3º, §2º da Lei nº 10.101/2000 razão pela qual não há como se imputar qualquer infração à Impugnante.

Invoca o princípio da retroatividade benéfica ao contribuinte, positivado no CTN, artigo 106, incisos I e II, alínea "a", o qual assegura a aplicação retroativa da norma mais favorável quando de caráter interpretativo ou infracional, tal qual o caso dos autos

Conclui que os pagamentos efetivados a título de PLR atenderam plenamente à periodicidade disciplinada pelo artigo 3º, §2º da Lei nº 10.101/2000, inexistindo qualquer razão que justifique a atitude da autoridade lançadora em desnaturar as parcelas pagas a título de adiantamento em 05/2011 e 06/2011.

Da legítima extensão do acordo coletivo da matriz

Quanto à PLR paga pela Impugnante em relação aos segurados dos estabelecimentos "sem" acordo coletivo (levantamentos C1-C7 e D1-D7), relata que a motivação adotada pela autoridade lançadora foi a de que a Impugnante não poderia ter estendido o acordo coletivo da matriz para os funcionários fora da jurisdição do sindicato.

Sustenta que a autoridade lançadora partiu da equivocada premissa de que a regra de limitação territorial da abrangência do sindicato possui um caráter absoluto sendo inadmissível a sua extensão para as demais unidades.

Afirma que o Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, no exercício de sua competência, já relativizou a aludida regra quando em confronto com preceitos constitucionais do trabalhador. Cita Portaria 01/2002 - Ementa nº 12 - DO 25/03/2002.

Assevera que em sendo a PLR parte integrante do contrato de trabalho, a sua interpretação deve se dar de forma mais favorável ao trabalhador, nos termos da CLT - artigo 620.

Aduz que os funcionários beneficiados com a extensão da PLR firmada pela matriz encontram-se lotados em pequenos escritórios regionais da Impugnante, o que, por si só, justificaria esse "empréstimo" em razão dos altos custos inerentes à prescindível mobilização de outros sindicatos. Acrescenta que o sindicato signatário do acordo tem notória credibilidade em todo o território nacional e que segundo as notícias divulgadas pela imprensa, a PLR estendida aos funcionários lotados em pequenos escritórios regionais da impugnante foi considerada a melhor do país.

Alega que inexistente qualquer vedação legal na Lei nº 10.101/2000 que proíba a extensão da PLR do estabelecimento matriz aos demais atores do processo produtivo lotados em estabelecimentos filiais, mormente quando em prol de seus benefícios.

Para corroborar tal entendimento, transcreve ementa de acórdão do CARF, em caso da própria Impugnante (PLR de 2009), segundo o qual a extensão censurada pela autoridade lançadora não tem respaldo na lei e tampouco o condão de desnaturar a natureza da PLR paga aos seus funcionários, vide:

PLR. ACORDO FIRMADO NA MATRIZ. EXTENSÃO PARA EMPREGADOS QUE PRESTAM SERVIÇO FORA DA ÁREA DE ABRANGÊNCIA DO SINDICATO. POSSIBILIDADE. Não altera a natureza da PLR o fato de haver extensão de acordos firmados com o sindicato da base territorial da matriz para empregados que prestam serviços em localidade fora da abrangência do sindicato.

Acrescenta que as PLRs pactuadas com os seus funcionários sempre atingiram sua almejada finalidade constitucional de integração do trabalho com o capital e que os funcionários provenientes de pequenos escritórios regionais sem engajamento sindical sempre tiveram envolvimento no alcance das metas.

Do aditamento da PLR apto a contemplar todos os funcionários em nível de líderes de grupo de grupo, supervisão, gerência e diretoria

No que se refere à PLR paga pela Impugnante aos funcionários em nível de líderes e acima não atrelados ao estabelecimento matriz (levantamentos F1-F7 e FA-FG), a autoridade lançadora também motivou o lançamento fiscal de modo a limitar o alcance do aditamento aos acordos coletivos de PLR firmado junto ao estabelecimento matriz, conforme itens 65; 86; 102; 118; 134; e 150 do relatório fiscal.

Alega que a PLR paga aos funcionários em nível de líderes de grupo e acima lotados no estabelecimento matriz observou todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000 e que a esta lei não veda a extensão da PLR do estabelecimento matriz para os estabelecimentos filiais, mormente em se tratando de funcionários de mesma hierarquia e igualmente.

Sustenta que a autoridade lançadora também desconsiderou o disposto na cláusula 4a, §2º dos Acordos Coletivos de PLR de Gravataí; São Paulo; Mogi das Cruzes; Sorocaba; e São José dos Campos, que previa expressamente a possibilidade de inclusão dos funcionários em nível de líderes e grupo e acima mediante simples aditamento.

E foi esse aditamento firmado pela Impugnante junto com seus funcionários em junho/2010 que viabilizou o pagamento da PLR de todos os funcionários em nível de líderes de grupo e acima e

que em momento algum esses acordos coletivos de PLR estabeleceram qualquer formalidade para o referido aditamento e tampouco exigiram anuência dos respectivos sindicatos. E nem poderia ser diferente, já que esses acordos coletivos já haviam autorizado, com expresse respaldo dos sindicatos signatários, a inclusão dos funcionários em nível de líderes de grupo e acima na PLR pactuada.

Ou seja, a possibilidade de inclusão dos funcionários que desempenham papel destacado na empresa, prevista expressamente nas PLR's pactuadas através de acordos coletivos, é suficiente para legitimar esses pagamentos, mormente quando cumpridas todas as metas estabelecidas, tal como no caso concreto.

Entende que está demonstrada a ausência de qualquer fundamento a ensejar a descaracterização dos pagamentos de PLR a seus funcionários e, conseqüentemente, a inclusão desses valores na base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Da não incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre as despesas escolares dos funcionários custeadas a título de reembolso escolar

Frisa que todos os seus segurados empregados são elegíveis para obtenção do benefício, conforme item D do tradicional programa implementado desde agosto/1970 e que por óbvio, a obtenção do benefício implementado pela Impugnante a favor de seus funcionários exige o preenchimento de requisitos mínimos de caráter impessoal, o que, em hipótese alguma, afasta a possibilidade de obtenção do benefício para todos os funcionários, inclusive aqueles sem contrato de trabalho por prazo indeterminado.

Ressalta a desvinculação desses reembolsos por despesas educacionais com o trabalho desempenhado pelos funcionários, haja vista o caráter impessoal do benefício oferecido exclusivamente para o trabalho e não pelo trabalho e que a 2ª Turma da CSRF já teve a oportunidade de asseverar que este benefício implementado pela Impugnante a título de "reembolso escolar" atende integralmente os requisitos do artigo 28, §9º, "t" da Lei nº 8.212/1991.

Aduz que a ausência de habitualidade no pagamento deste benefício afasta de plano a incidência das contribuições previdenciárias, conforme entendimento do STJ.

Frisa que o artigo 28, §9º, "t" da Lei nº 8.212/1991 sofreu relevantes alterações com o advento da Lei nº 12.513, de 26/10/2011, que passou a dispensar a extensão do benefício escolar para todos os segurados empregados para efeitos de isenção das contribuições sociais previdenciárias.

Ou seja, ainda que se parta da equivocada premissa de que este benefício não seja extensível a todos os seus funcionários, a

motivação adotada no lançamento fiscal não é suficiente para legitimar a sua cobrança, porque, de acordo com a jurisprudência pacífica do CARF, o princípio da retroatividade benéfica ao contribuinte, positivado no CTN, artigo 106, incisos I e II, alínea "a", assegura a aplicação retroativa da norma mais favorável quando de caráter interpretativo ou infracional.

Conclui estar exaustivamente demonstrada a ausência de qualquer fundamento apto a ensejar o lançamento fiscal impugnado, sendo inequívoca a improcedência dos autos de infração autuados sob os n.º 51.076.765-6 e 51.076.766-4, assim como de todos os levantamentos a ele vinculados.

Da irregular incidência de juros moratórios sobre a multa sancionatória de ofício de 75%:

Ainda que seja desconsiderada toda a argumentação expendida até então, ressalta que a multa de ofício aplicada no lançamento fiscal, no percentual de 75%, não está sujeita à incidência de quaisquer juros moratórios.

Isso porque, em vistas ao seu caráter sancionatório, desvinculada, portanto, da obrigação tributária principal, "A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art 61 c/c art. 3o do CTN) " (Acórdão CARF nº 105-16.774).

Esse entendimento também encontra ressonância no Poder Judiciário, conforme aresto do STJ que manteve Acórdão proferido pelo TRF4 a respeito da matéria.

Em atenção ao princípio da legalidade pede que seja afastada a incidência de todos e quaisquer juros sobre a multa de ofício de 75%.

Dos pedidos finais:

Com base nas considerações expostas, espera que a impugnação seja integralmente acolhida no sentido de:

julgar totalmente improcedentes os lançamentos fiscais impugnados, autuados sob os n.º 51.076.765-6; e 51.076.766-4, objeto dos levantamentos F1-F7; FA-FG; M1-M9; MA-MC; C1-C7; D1-D7; B1-B7; e BA-BH, bem como toda e qualquer exigência fiscal que deles decorram, sendo esta medida de Justiça Fiscal;

Caso esta E. Turma entenda pela impossibilidade de julgamento integralmente favorável à Impugnante, pugna, ao menos, pelo afastamento da incidência de todos e quaisquer juros sobre a multa de ofício de 75% de eventual saldo remanescente, conforme item (IIIJ);

O sujeito passivo anexou documentos relativos a:

PLR 2010 e 2011 - (fls. 1281/1380)

Política de reembolso escolar - fls. 1381/1385;

Outros -informativos (fls. 1386/1392)

A DRJ de Porto Alegre, através do Acórdão nº 10-55.923 - 6ª Turma da DRJ/POÁ (fls. 1407/1438), julgou procedente em parte o lançamento tributário, cuja decisão restou assim ementada:

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO FÁTICA E JURÍDICA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

É válido o Auto de Infração que contém os elementos necessários para esclarecer acerca da obrigação tributária, descrevendo os fatos geradores das contribuições lançadas e os fundamentos legais correspondentes, possibilitando o exercício do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AI Debcad nº 51.076.765-6

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES *Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 AI Debcad nº 51.076.766-4*

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. INOBSERVÂNCIA DA LEI. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS.

Os valores pagos ou creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados em desconformidade com os requisitos legais, integram a base de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

PLR. ACORDO COLETIVO. TERRITORIALIDADE. ABRANGÊNCIA.

O acordo coletivo não alcança relações de emprego existentes além da sua base territorial.

PLR. PERIODICIDADE. DOIS PAGAMENTOS NO MESMO SEMESTRE CIVIL. DESCUMPRIMENTO DA LEI DE REGÊNCIA.

A redação do §2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, vigente na data dos fatos geradores, veda o pagamento da PLR em duas vezes no mesmo semestre civil.

PLR. EMPREGADOS EM NÍVEL DE LIDERANÇA. INEXISTÊNCIA DE ACORDO COLETIVO.

Para os empregados em nível de liderança de alguns estabelecimentos da empresa, em relação aos quais não restou comprovada a existência de acordo coletivo para o pagamento da PLR, os valores pagos a este título ficam descaracterizados como tal e passam a compor a base de cálculo das contribuições sociais e previdenciárias como remuneração tributável.

REEMBOLSO ESCOLAR. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. NULIDADE PARCIAL.

A redação do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/1991 foi alterada pela Lei nº 12.513, de 26/10/2011, DOU de 27/10/2011, não remanescendo a condicionante que motivou o lançamento no período de 10/2011 a 12/2011.

Constatada incorreção no lançamento deve ser reconhecida sua nulidade parcial e excluídos os valores correspondentes.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Cientificado do acórdão em 03/02/2016 (fl. 1447), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 1º/03/2016 (fls. 1448/1469), reiterando os termos expendidos na peça defensiva, ratificando que:

O lançamento fiscal é nulo, uma vez que a autoridade fiscal não procedeu à necessária caracterização das verbas lançadas (PLR e reembolso escolar) como remuneratórias.

Não houve descumprimento da exigência legal de dois pagamentos dentro do mesmo ano, nem descumprimento da periodicidade de um semestre civil para um mesmo plano de PLR.

Não há irregularidade na extensão do acordo coletivo celebrado com o sindicato da matriz com as filiais da empresa.

Em relação ao funcionários com o nível de líder de grupo, os acordos coletivos celebrados com o sindicatos representativos previam a inclusão dos mesmos mediante aditamento.

Não deve incidir contribuição previdenciária sobre reembolso escolar.

Não incidem juros sobre a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Contrarrazões da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) às fls. 1490/1515.

É o relatório.

Voto Vencido

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Preliminarmente - alegação de nulidade

Em sede de preliminar, sustenta a recorrente que há um vício que pecha o lançamento de nulidade, uma vez que a autoridade fiscal não caracterizou as verbas lançadas como remuneratórias.

Todavia, razão não lhe assiste. A simples inobservância da norma isentiva já tem o condão de afastar o benefício tributário, fazendo com que a verba tida como imune ou isenta passe a integrar a base de cálculo de incidência da contribuição social previdenciária.

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

(...)

§ 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;

(...)

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 20/11/98).

Destarte, os pagamentos realizados que não se amoldem às exceções ao salário de contribuição preconizadas pelas alíneas do art. 28, § 9º, discriminadas em rol exaustivo, por certo, integram o salário de contribuição.

Não procede, portanto, a assertiva de ausência de caracterização do fato gerador, eis que a simples inobservância da lei específica, no caso da PLR, a Lei nº 10.101/2000, traz como consequência lógica a caracterização daqueles pagamentos feitos em desacordo com os ditames da lei, como salário de contribuição.

Raciocínio idêntico deve ser adotado em relação ao custeio da educação dos dependentes de funcionários da empresa, eis que se pagos em desacordo com o preconizado no

art. 28, § 9º, “t”, não se enquadram na exceção à regra. Devendo, pois, ser considerados como verba de natureza remuneratória, também integrante do salário de contribuição.

Isto posto, resta afastada a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

Da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - acusação fiscal

A participação dos empregados no lucro das empresas tem sede constitucional no Capítulo que trata dos Direitos Sociais. Eis o que preleciona a Carta Magna:

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;

(...)

Para regulamentar o dispositivo constitucional foi editada a Medida Provisória nº 794/2004, sucessivamente reeditada até a conversão na Lei nº 10.101/2000.

O art. 1.º da Lei nº 10.101/2000, estabelece:

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.

Esse diploma veio normatizar diversos aspectos atinentes à participação dos trabalhadores no resultado do empregador, tais como: forma de negociação, impossibilidade de substituição da remuneração por esse benefício, periodicidade, isenção tributária etc.

Como já abordado em preliminar, a Lei nº 8.212/1991, alínea “j” do § 9º do art. 28, que regula a isenção previdenciária sobre a participação nos lucros, prevê que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre a citada verba, mas condiciona o benefício fiscal ao pagamento da parcela dos resultados em conformidade com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/2000. Não é exaustivo repetir o dispositivo:

Art. 28. (...)

§ 9 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;

(...)

De acordo com o Relatório Fiscal, o fisco concluiu que houve desobediência à Lei nº 10.101/2000. O lançamento foi motivado pelos seguintes aspectos:

A redação do §2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, vigente na data dos fatos geradores, veda o pagamento da PLR em duas vezes no mesmo semestre civil.

O acordo coletivo não alcança relações de emprego existentes além da sua base territorial.

Para os empregados em nível de liderança de alguns estabelecimentos da empresa, em relação aos quais não restou comprovada a existência de acordo coletivo para o pagamento da PLR, os valores pagos a este título ficam descaracterizados como tal e passam a compor a base de cálculo das contribuições sociais e previdenciárias como remuneração tributável.

Passemos, então, à apreciação de todos esses pontos, levando em conta as alegações recursais.

Da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) – periodicidade dos pagamentos

Para a fruição do benefício fiscal, o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, estabeleceu regras quanto à periodicidade dos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados. Na redação vigente à época dos fatos geradores, o legislador fixou o limite anual de 2 (dois) pagamentos, desde que efetuados num intervalo mínimo de um semestre:

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.

(...)

§ 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. (Grifou-se).

A finalidade da instituição pelo legislador desse critério básico para a não incidência da contribuição previdenciária foi buscar evitar a utilização da parcela como uma forma disfarçada de substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado.

De acordo com a autoridade lançadora, a empresa realizou o pagamento da PLR em 2 (duas) parcelas dentro do mesmo semestre civil, em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000. Foram efetuados pagamentos a título de PLR em 01/2011 e 05/2011, tendo sido considerado salário de contribuição apenas a última parcela paga, considerada em desacordo com a lei que rege a matéria.

Alega a recorrente que esses dois pagamentos eram possíveis, já que um dos pagamentos era referente a plano de PLR do ano anterior (2010). Todavia, ao contrário desse

entendimento, a leitura do dispositivo transcrito acima permite concluir que o legislador deixou aos empregadores a possibilidade de fazerem um pagamento por semestre ou dois pagamentos por ano civil.

A lei não prevê exceção à regra geral que possa abarcar a tese de defesa, prevendo taxativamente que é vedado pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR, mais de uma vez no mesmo semestre civil ou mais de duas vezes dentro do mesmo ano, segundo a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Assim, ainda que a parcela paga em 01/2011 seja referente ao programa de PLR do ano de 2010, o pagamento da parcela relativa à PLR do ano de 2011 no mês de maio desse mesmo ano caracterizou infringência ao § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

Como mencionado alhures, somente se reveste de natureza de pagamento de PLR as parcelas pagas, exclusivamente, de acordo com o regramento legal, razão pela qual entendo que agiu com acerto a autoridade fiscal ao considerar os valores pagos no mês de maio como fato gerador da contribuição social previdenciária.

Por fim, cumpre ressaltar que não cabe a aplicação da Lei nº 12.832/2013, que alterou a redação do art. 3º, § 2º da Lei nº 10.101/2000, para permitir o pagamento de PLR em duas vezes no ano mesmo ano civil, mas em periodicidade não inferior a um trimestre civil.

O inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional trata de efeitos jurídicos pretéritos em face de uma lei mais benéfica para o contribuinte, nos termos seguintes: "A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...) II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

Como se vê, o dispositivo legal não trata do tributo em si, mas tão somente das penalidades e infrações decorrentes, o que não é do presente processo administrativo fiscal.

Portanto, a Lei n. 12.832/2013 não pode retroagir para abarcar a situação submetida a julgamento.

Da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) – abrangência a empregados de circunscrição sindical distinta

Quanto a esta questão, relevante mencionar que quando do julgamento da PLR da recorrente do ano de 2009, este CARF, através do acórdão nº 2401-003.895 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, enfrentou o tema e reconheceu a possibilidade de abrangência dos trabalhadores localizados em base territorial distinta do sindicato que subscreveu o acordo ou convenção coletiva de trabalho. Tal decisão utilizou como razão de decidir o acórdão unânime da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos iscais (Acórdão nº 9202-02.079, de 22/03/2012) que considerou válida a extensão de acordo coletivo firmado pelo sindicato da base territorial da matriz para empregados de filial situada em localidade não abrangida pelo acordo, decisão essa da lavra do eminente Conselheiro Elias Sampaio Freire. Referida decisão é citada em várias passagens do recurso voluntário para abraçar a tese de defesa.

Transcrevo excerto da decisão da lavra do Conselheiro Kleber Araújo, acórdão nº 2401-003.895:

No caso sub exame, a questão a ser apreciada diz respeito a possibilidade de aplicabilidade do Acordo Coletivo de Trabalho supra mencionado amparar os trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato.

Para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo.

Em regra, o enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços. Entretanto, o entendimento do Ministério do Trabalho e Emprego, sintetizado na Ementa nº 12, aprovada pela Portaria nº 1, de 22 de março de 2002, publicada no Diário Oficial da União de 25 de março de 2002, é no sentido de que esta regra deve ser ressalvada quando se tornar necessária a observância dos princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido e, ainda, na hipótese de transferência temporária do empregado.

Em que pese o reconhecido brilhantismo das decisões do Conselheiro Relator do processo que contempla o PLR do ano de 2009 da recorrente, ousou discordar da tese expendida o que faço de acordo com os motivos fáticos e fundamentos jurídicos a seguir expendidos.

A Constituição Federal de 1998 foi bastante analítica quanto ao direito sindical:

Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

I - a lei não poderá exigir autorização do Estado para a fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a interferência e a intervenção na organização sindical;

II - é vedada a criação de mais de uma organização sindical, em qualquer grau, representativa de categoria profissional ou econômica, na mesma base territorial, que será definida pelos trabalhadores ou empregadores interessados, não podendo ser inferior à área de um Município;

III - ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas;

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

V - ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato;

VI - é obrigatória a participação dos sindicatos nas negociações coletivas de trabalho;

VII - o aposentado filiado tem direito a votar e ser votado nas organizações sindicais;

VIII - é vedada a dispensa do empregado sindicalizado a partir do registro da candidatura a cargo de direção ou representação sindical e, se eleito, ainda que suplente, até um ano após o final do mandato, salvo se cometer falta grave nos termos da lei.

Parágrafo único. As disposições deste artigo aplicam-se à organização de sindicatos rurais e de colônias de pescadores, atendidas as condições que a lei estabelecer.

(Grifou-se).

Veja-se que o inciso II norteia o princípio da unicidade sindical. Inferre-se do dispositivo constitucional que os trabalhadores e empregadores interessados definirão a base territorial de circunscrição de um sindicato único, não podendo a abrangência ser inferior a área territorial de um município.

Pois bem. No caso vertente, as empresas empregadoras da área de metalurgia e o Sindicato dos Metalúrgicos de São Caetano do Sul definiram a área de abrangência do referido sindicato como o município de São Caetano do Sul. Definida a área de abrangência do sindicato, não pode uma Convenção Coletiva de Trabalho estender a validade das suas normas aos sindicatos localizados em cidades como Belo Horizonte, Gravataí, ou qualquer outra cidade, posto que os empregados da recorrente não estavam representados pelo sindicato da categoria naquela base territorial. Não havendo regularidade na representação sindical dos empregados, não possui legitimidade o Sindicato dos Metalúrgicos de São Caetano do Sul para agir em nome de empregados que laboram em base territorial distinta.

Entendimento diverso, a meu ver, é negar validade à norma constitucional

Para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo.

Assim, entendo que foi descumprida a legislação de regência em relação aos empregados que tiveram a base territorial estendida, uma vez que a Acordo Coletiva de Trabalho celebrado entre sindicato dos empregados e empregadores do município de São Caetano do Sul, não podem abranger empregados que laboram em municípios distintos, por óbvia vedação de índole constitucional, ainda que esse seja o município em que se localiza a matriz da empresa.

Nego provimento ao recurso quanto a esse aspecto do lançamento.

Da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) – aditamento do acordo coletivo de trabalho para a inclusão de novo grupo de empregados fora da base territorial do sindicato

De acordo com o relatório fiscal, o estabelecimento matriz da recorrente localizado em São Caetano do Sul/SP celebrou Acordo Coletivo de Trabalho de 2011 para os segurados contemplados são os empregados e menores aprendizes (cláusula quarta), excluídos os empregados em nível de líderes de grupo A cláusula quinta estabeleceu adiantamento a ser concedido mediante depósito bancário em conta-corrente dos empregados no âmbito de representação do Sindicato. As bases do acordo foram ajustadas somente com o Sindicato dos Metalúrgicos de São Caetano do Sul e expressam o desejo da empresa de que se aplique o referido acordo a todas as unidades situadas no território brasileiro.

Pelas razões já explicitadas em tópico anterior, entendo não ser possível estender os termos do acordo de PLR ajustadas pelo estabelecimento matriz em São Caetano do Sul ao grupo de empregados que exercem cargos de liderança e que laboram fora da área de abrangência do sindicato subscritor do ACT.

Dessa forma, assiste razão ao Fisco, não merecendo provimento o recurso quanto a este tocante.

Reembolso Escolar

A questão tratada versa sobre a interpretação ao art. 28, § 9º, “t”, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

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 20/11/98).

A Lei nº 12.513/2011 alterou o dispositivo legal, que passou a ter a seguinte redação:

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

Não obstante à lei se reportar a ocorrência do fato gerador, a alteração do mencionado dispositivo legal pela Lei nº 12/513/2011 foi de grande importância para a compreensão do alcance e correta interpretação da norma revogada.

A novel legislação modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados. Referida exigência poderia, muitas vezes ser inexecutável, vez que os empregados poderiam ter perfis distintos e não estarem aptos a usufruir do benefício concedido pela empresa em igualdades de condições.

De outro lado, o fato de a recorrente exigir o um ano de labor na empresa para que os empregados possam usufruir do benefício, por si só, não retira a universalidade do reembolso escolar, considerando a razoabilidade do denominado período de carência e da própria exigência.

Destarte, entendo que o fato de a recorrente não ter disponibilizado o reembolso do curso à totalidade dos empregados não pode servir de óbice para aplicação da norma isentiva ao vertente caso.

Diante do exposto, entendo que o custeio parcial da educação dos dependentes dos empregados atendeu a finalidade da norma isentiva, razão pela qual os reembolsos respectivos devem ser excluídos da base de cálculo do presente lançamento.

Provido o recurso nesse tocante.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Ao contrário da tese defendida pela recorrente, a aplicação de juros sobre a multa de ofício é plenamente regular, na medida em que este faz parte do crédito tributário correspondente apurado. O art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN) autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o crédito tributário junto com o tributo.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário e de acordo com o CTN esse decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, preconiza:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido. (Grifou-se).

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as vertentes multas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Tal deve ser a linha de raciocínio para a exegese do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, entendo que as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, excluindo a parte do lançamento relativo ao reembolso escolar.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveria - Redator designado

Em que pese o brilhantismo do eminente Conselheiro Relator, ousou, com a devida vênia, dele divergir somente quanto à possibilidade da extensão de acordo firmado com o sindicato representativo dos trabalhadores da matriz para os demais estabelecimentos da empresa.

Inicialmente, antes de analisar pontualmente a questão, entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.*), entendem que:

*“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**”* (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.*), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”* (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do

empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“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”** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de *“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”*

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “*introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “**quando paga ou creditada de acordo com lei específica**” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade**, ou seja impedir a exação, **a exigência constante de seu antecedente lógico** – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – **deve ser totalmente cumprida**.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É

sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação". (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º *É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)*

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o **impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de meta, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Ora, cediço que os requisitos legais sobre a participação sindical se limitam a exigência de que - no caso de comissão paritária - o sindicato da categoria dos trabalhadores indique um representante, ou que tal ajuste se dê por meio de convenção ou acordo coletivo, consoante se observa das disposições do artigo 2º, em seus dois incisos relativos ao caput.

Ora, no caso em apreço, verifico que a imputação fiscal (fls. 33), explicita

"Em relação aos valores pagos a título de participação nos resultados aos empregados que ocupam cargo de liderança, apesar de a empresa desejar aplicar o Aditamento assinado em 31/01/2011 a todas as unidades, somente consideraremos atendida a legislação para as unidades localizadas em São Caetano do Sul, tendo em vista a abrangência territorial do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, de Material Elétrico e Eletrônico, Siderúrgicas, Veículos e de Autopeças de São Caetano do Sul, conforme cópia do cadastro no Ministério do Trabalho e Emprego anexa."

(grifos meus, negritos originais)

Tal entendimento é replicado, como não poderia deixar de ser, todas as vezes a que a Autoridade Lançadora verifica a extensão de norma de um estabelecimento para outro.

É com tal entendimento que não se pode concordar, posto que tal exigência não consta da Lei nº 10.101/00, norma de natureza isentiva que - como visto acima - deve-se interpretar restritivamente, seja em seu alcance, seja - por coerência - em seus requisitos.

Não obstante o exposto, mister recordar que o instituto da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa é um direito constitucional, devendo - sempre - ter sua aplicação estendida, seu alcance alargado, de forma a ser fruído pela maioria dos trabalhadores, com o fito de se ver, assim, as benesses constitucionais aplicáveis a um número maior de cidadãos.

Recordo ainda, que, vige, no âmbito do direito do trabalho, o princípio da norma mais favorável - explícita decorrência do princípio protetor, este sim um verdadeiro sobreprincípio trabalhista - que, nos dizeres de Homero Batista Mateus da Silva (*Curso de Direito do Trabalho Aplicado, Parte Geral*, Ed. Elsevier, fls. 224):

"numa primeira acepção, representa o princípio protetor a atuação sobre as normas disponíveis, para que, havendo duas ou mais soluções possíveis, seja priorizada aquela que melhor atende aos anseios do direito do trabalho do ponto de vista da decência do trabalho, da dignidade do trabalhador e do avanço da legislação social, o que pode ser resumido pela expressão da norma mais favorável."

Ora, havendo determinação do Direito do Trabalho do uso de norma mais favorável e não havendo vedação do Direito Tributário para tanto - ainda mais quanto ao gozo de direitos constitucionais - é forçoso reconhecer que a extensão de acordo sobre a PLR firmado com sindicato representativo da categoria profissional de determinada localidade que contém quantidade representativa de trabalhadores da empresa (matriz ou estabelecimento que concentra o cerne da produção), pode ser estendido aos demais trabalhadores sem descumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00.

Assim, se torna necessário afastar do lançamento a incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos dos valores de PLR por força de extensão de norma sindical.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto ao pagamento dos valores de PLR por força de extensão de norma sindical.

Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado