ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10805.721978/2016-72

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

Processo nº	10805.721978/2016-72
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**2402-007.237 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	8 de maio de 2019
Matéria	CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrentes	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

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

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

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

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

NOVA CLT. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 611-A da CLT não pode retroagir para alcançar situações que já estavam definitivamente consolidadas quando da sua entrada em vigência.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. PERIODICIDADE. PAGAMENTOS RELATIVOS A PLANOS DE DIFERENTES EXERCÍCIOS. CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO.

1. O que a lei veda é o pagamento antecipado ou a distribuição antecipada de valores que descumpra a periodicidade mínima estabelecida, até mesmo para que a participação não substitua e nem complemente a remuneração.

2. Os pagamentos de 01/2012 e 06/2012 são relativos a programas distintos, pois o primeiro corresponde ao PLR 2011 e o segundo à antecipação do PLR 2012, não tendo havido infringência à norma.

PLR. ACORDO. APLICAÇÃO. EMPREGADOS. SINDICATO. BASE TERRITORIAL.

O acordo para pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) se aplica, tão somente, aos empregados que pertençam à base territorial do sindicato signatário do acordo.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. REEMBOLSO ESCOLAR DESTINADO AOS EMPREGADOS. CURSOS SUPERIORES. NÃO INCIDÊNCIA.

A hipótese de exclusão da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8212/91 abrange, expressamente, tanto a educação tecnológica, quanto a educação profissional dos empregados, bastando que o curso esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, em relação à extensão do acordo coletivo da matriz para os empregados dos escritórios regionais, negado provimento por voto de qualidade, sendo vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Thiago Duca Amoni, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento. Em relação ao aditamento do acordo de PLR, negado provimento por maioria de votos, sendo vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que deram provimento. Em relação aos reembolsos escolares, dado provimento por unanimidade de votos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sergio da Silva, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado), Mauricio Nogueira Righetti, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

A 10ª Turma da DRJ/RPO fez um relato preciso do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até a prolatação do acórdão de impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

> *Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização e materializado por meio de Auto de Infração (AI) contra o sujeito passivo acima identificado, verificado em 22 estabelecimentos da empresa em diversos municípios nos estados de SP, RJ, DF, MG, PR, SC, RS, BA e PE, lançado em 20/06/2016 e com a ciência pessoal ao contribuinte em 29/06/2016 (fls. 1596/1599), com lançamento das seguintes contribuições previdenciárias:*

Objeto	Valor
Contribuição previdenciária da empresa e do empregador, incluindo GILRAT	R$ 79.998.914,18
Contribuição de outras entidades e fundos incidente sobre a remuneração a empregados	R$ 18.763.966,90
TOTAL	**R$ 98.762.881,08**

> *Constituíram fatos geradores das contribuições lançadas as seguintes verbas:*
>
> *- PRL Excedente: valores pagos a título de participação nos resultados aos empregados em cargos subordinados em período inferior a seis meses, no período de 01/2012 a 12/2012;*
>
> *- PRL a Líderes Excedente no Semestre: valores pagos a título de participação nos resultados aos empregados em cargos de líderes ou superiores em período inferior a seis meses, no período de 01/2012 a 12/2012;*
>
> *- PRL em Unidades sem Acordo Coletivo: valores pagos a título de participação nos resultados aos empregados de unidades sem Acordo Coletivo ou qualquer outro instrumento de negociação coletiva, no período de 01/2012 a 12/2012;*
>
> *- PRL Líderes: valores pagos a título de participação nos resultados aos empregados em cargos de líderes ou superiores sem Acordo Coletivo ou qualquer outro instrumento de negociação coletiva, no período de 01/2012 a 12/2012; e*
>
> *- Reembolso Escolar: valores pagos a título de reembolso escolar em desacordo com a legislação.*
>
> *A fiscalização informa que aplicou a alíquota GILRAT declaradas pela própria empresa em GFIP para todo o período, em concordância com decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 2007.61.14.000461-7 da 2ª Vara Federal da 14ª Subseção Judiciária de São Bernardo do Campo – SP, que garantiu ao contribuinte o direito de recolher*

conforme o enquadramento decorrente da atividade preponderante de cada estabelecimento.

Foi aplicada a multa de 75% decorrente do lançamento de ofício realizado.

O contribuinte apresentou impugnação, em 28/07/2016 (Termo de Solicitação de Juntada a fl. 1604), às fls. 1605/1634, e anexos, com as considerações a seguir descritas.

1. Reclama a tempestividade da impugnação, afirmando ter sido cientificado em 29/06/2016 e que o prazo para impugnação se encerraria somente em 29/07/2016.

2. Alega ausência de motivação adequada para identificação do fato gerador da obrigação tributária constituída, com base na afirmação de que não teria sido desconstituída a natureza indenizatória das verbas tributadas, condição necessária para aplicação do art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/1991, como fundamento do lançamento. Constrói raciocínio segundo o qual a incidência das contribuições sociais é primariamente estabelecida sobre verbas de natureza remuneratória, nos termos do art. 11, da Lei nº 8.212/1991, e do art. 195, da CF. Reforça com decisão administrativa do CARF, sob a égide dos recursos repetitivos, que estabelece não ser taxativo o referido rol do art. 28, §9º, devendo ser examinado, no caso concreto, se a parcela paga ao empregado possui natureza salarial, devendo ser excluídas dessa incidência as que tenham natureza indenizatória. Considera que o PLR estaria abrangido por imunidade tributária, que o reembolso escolar não teria natureza contraprestativa e, mais especificamente, que o PLR referente à unidade de Sorocaba remete a pagamentos de 06/2011, que não foram objeto do lançamento (06/2012), resultando em insanável vício material do lançamento por imprecisão na identificação e discriminação da matéria tributária e conseqüentemente com preterição do direito de defesa.

3. Insurge-se contra a tributação dos pagamentos de PLR por periodicidade inferior a um semestre, alegando que há somente dois pagamentos de PLR para cada funcionário em cada ano civil, portanto estaria atendida a condição legal que proíbe "periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil".

Fundamenta sua posição com trechos da exposição de motivos na MP nº 794/1994, que deu origem a regulamentação do PLR e à Lei nº 10.101/2000 usada pela fiscalização para fundamentar o lançamento, com a Consulta Técnica INSS nº 507/2004, que conclui pela possibilidade de pagamento de PLR em "no máximo duas vezes no ano civil, ainda que no mesmo semestre civil", e traz decisões do CARF e do TST no mesmo sentido. Ressalta que os pagamentos considerados referem-se a programas e acordos coletivos distintos, o que já foi motivação para decisão do CARF favorável ao contribuinte em outro processo. Reforça que a interpretação da fiscalização foi demasiadamente formalística e literal, inclusive apontando que a legislação imediatamente

posterior, a Lei nº 12.832/2013, passou a aceitar pagamentos de PLR com intervalos mínimos de 3 meses, invocando também o princípio da retroatividade da norma favorável.

4. Combate a imposição do lançamento ao PLR pago aos empregados em cargos de liderança de unidades que a fiscalização considerou não abrangidas pelos acordos coletivos por entender que todos esses empregados estariam abrangidos pelos acordos firmados. Expõe haver cláusula nos Acordos Coletivos de São José dos Campos, Sorocaba, Mogi das Cruzes, São Paulo e Gravataí prevendo expressamente a possibilidade de inclusão deeses funcionários mediante simples aditamento e que havia acordo coletivo específico para todos esses funcionários provendo tal aditamento e contemplando todos os estabelecimentos da impugnante na PLR de 2011. Para a PLR de 2012, havia previsão expressa da possibilidade de antecipação do pagamento da PLR para as unidades de São Paulo, Mogi das Cruzes, Recife, Belo Horizonte, Porto Alegre, Brasília, Rio de Janeiro e Salvador, o qual não teria sido considerado pela autoridade lançadora. Reforça que esses acordos não estabeleceram qualquer formalidade para o aditamento e tampouco exigiram nova anuência dos respectivos sindicatos, pois já haviam autorizado o aditamento com expresso respaldo dos sindicatos signatários. Traz decisão administrativa do CARF. Menciona que a própria fiscalização reconheceu que a PLR paga a esse empregados no estabelecimento matriz observou todos os requisitos legais.

Acrescenta que os acordos têm abrangência nacional, conforme estatuto social do sindicato signatário, que anexa, e entende que a lei não veda a extensão do PLR do estabelecimento matriz para os estabelecimentos filiais. Ressalta a inclusão, no lançamento do PLR de líderes e superiores proveniente de São José dos Campos, de funcionário que não ocupava nenhuma das funções discriminadas (seria horista e não líder ou superior) e tampouco era proveniente da fábrica de São José dos Campos.

5. Contesta o lançamento do PLR pago a funcionários lotados em pequenos escritórios regionais por falta de cobertura de acordo coletivo, sob a alegação de que eles estariam cobertos pela extensão do acordo coletivo da matriz, pois a limitação territorial da abrangência do sindicato não possuiria um caráter absoluto. Traz Portaria do MTE que admite tal extensão para empresa que presta serviço em local diverso da sua sede. Defende que a interpretação do PLR, enquanto integrante do contrato de trabalho, deve se dar de forma mais favorável ao trabalhador, nos termos da CLT. Justifica essa extensão com os altos custos envolvidos na mobilização de outros sindicatos. Destaca que o sindicato signatário do acordo coletivo da matriz possui notória credibilidade no território nacional, não havendo prejuízo ao trabalhador, conforme extratos da imprensa que cola aos autos, e traz decisão do CARF sobre extensão do acordo em caso de prestação de serviço em localidade fora da abrangência do sindicato. Acrescenta que o referido PLR teve um sucesso estrondoso e não representou prejuízo aos empregados.

> *6. Refuta a incidência da contribuição previdenciária sobre despesas escolares dos funcionários custeadas a título de reembolso escolar afirmando não haver nenhuma vedação legal ao custeio de cursos de nível superior voltados para capacitação profissional dos funcionários. Sustenta que a lei adota um conceito amplo de educação profissional e tecnológica que também abrange os cursos de nível superior e pós-graduação, exigindo apenas a vinculação com a atividade desempenhada. Entende ser exatamente esse o escopo de seu tradicional programa de reembolso escolar implementado desde 1970, esclarecendo que os cursos abrangidos referem-se, entre outros, a cursos de Engenharia Elétrica, Engenharia Mecânica, Administração, Gestão de Negócios, Gestão de Produção, os quais apresentam inequívoca vinculação com as atividades desenvolvidas pelo impugnante.*
>
> *Traz comprovantes a título de exemplo, decisões de Turma e da CSRF do CARF e jurisprudência do STJ.*
>
> *7. Reclama a exclusão do lançamento do GILRAT, adjetivando de imprecisa e incongruente sua apuração a partir da aplicação de FAP superior ao obtido pelo impugnante em decisão administrativa (1,7724 e 1,770, ao invés de 1,4074), conforme havia informado à fiscalização em resposta ao TIF nº 06, o que teria caracterizado atribuição de critério de lançamento distinto do efetivamente lançado. Traz decisão administrativa. Esclarece que o impugnante teria sido orientado pela própria RFB a informar em GFIP o FAP de 1,0000 para 2012 por ter apresentado impugnação à majoração de seu FAP.*
>
> *8. Taxa de irregular a incidência de juros moratórios sobre a multa sancionatória de ofício de 75%, por ser desvinculada da obrigação tributária principal. Traz decisão administrativa e jurisprudência do TRF da 4º Região.*
>
> *Encerra requerendo a improcedência dos lançamentos fiscais e de toda e qualquer exigência fiscal que deles decorram e, alternativamente, a nulidade do lançamento sob a rubrica GILRAT e o afastamento da incidência de todo e qualquer juros sobre a multa de ofício de 75% sobre eventual saldo remanescente.*

A 10ª Turma da DRJ/RPO julgou a impugnação procedente em parte, conforme decisão cujo acórdão e ementa são, respectivamente, as seguintes:

> *Acordam os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, para excluir os valores lançados no levantamento "PLR EXCEDENTE", mantendo-se o restante do crédito tributário, nos termos do voto do relator.*
>
> *Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de*

março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por força de recurso necessário, considerando a exoneração do crédito tributário no valor total de R$ 69.360.582,71, considerando tributo e multa, portanto superior ao valor de alçada. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

.....

NULIDADE. ARGÜIÇÃO DE MOTIVAÇÃO INADEQUADA. INAPLICABILIDADE.

Não caracteriza fundamento de preliminar de nulidade a argüição de motivação inadequada decorrente de eventual erro de interpretação na qualificação jurídica dos fatos verificados, por se tratar de análise afeta ao mérito e não a vício de natureza processual.

PLR. PERIODICIDADE SEMESTRAL. CRITÉRIO DE APLICAÇÃO.

A vedação legal ao 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, não atinge o pagamento de parcelas dessa natureza que porventura ocorram em intervalo inferior a seis meses, desde que se refiram a programas de exercícios distintos ou que não seja caracterizada a periodicidade pela constatação de pelo menos dois intervalos subseqüentes inferiores a seis meses.

ACORDO COLETIVO. PLR. EXTENSÃO A EMPREGADOS DE UNIDADES SOB CIRCUNSCRIÇÃO DE SINDICATO DIVERSO DO SINDICATO SIGNATÁRIO. INADMISSIBILIDADE.

Em respeito aos princípios da unicidade sindical e da territorialidade, não é admissível a extensão de acordo coletivo, ou de cláusulas específicas relativas a instituição de participação nos lucros e resultados, assinado por um sindicato para abranger empregados de unidades sujeitas à representação sindical distinta da signatária do acordo, por falta de representatividade.

REEMBOLSO ESCOLAR. GRADUAÇÃO FORA DO CONCEITO LEGAL DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA. INCIDÊNCIA.

Incide contribuição previdenciária sobre o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise ao custeio de curso de

> *graduação fora do conceito legal de educação profissional e tecnológica de empregados.*
>
> *CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT. ALÍQUOTA PONDERADA PELO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO ESTABELECIDO. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO AO FATOR APURADO.*
>
> *Não comprovada a existência de contestação administrativa, direcionada ao órgão competente, pendente de decisão, a alíquota para custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho deve ser ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP estabelecido por aquele órgão.*
>
> *JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*
>
> *A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*
>
> .....

O montante exonerado implicou a interposição de recurso de ofício.

Intimado da decisão em 11/04/2017, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, o sujeito passivo interpôs seu recurso voluntário em 10/05/2017, no qual basicamente reiterou os fundamentos da impugnação a respeito da (i) natureza não tributável da PLR e dos reembolsos escolares e da (ii) não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Iniciado o julgamento neste Conselho, o representante do contribuinte apresentou petição requerendo a aplicação do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB), com as alterações dadas pela Lei nº 13.655/2018, assim como a aplicação do art. 611-A da CLT, que, no seu entender, teria caráter interpretativo. Na sequência, a Fazenda Nacional requereu sua notificação formal de referida petição. Em virtude disso, o processo foi retirado de pauta com vista ao atendimento da solicitação da PGFN.

Em sua manifestação, a Procuradoria basicamente pediu o indeferimento da aplicação do art. 24 da LINDB e do art. 611-A da CLT.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

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

conhecido, porque a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total de R$ 69.360.582,71, montante este superior a R$ 2.500.000,00, conforme previsto na Portaria MF nº 63/2017. Veja-se:

> *Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*
>
> *§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.*
>
> *§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.*

2 LINDB

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

> *Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*
>
> *Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*

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

No entanto, entendo que o Código Tributário Nacional tem norma específica que regulamenta os efeitos das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, os quais, inclusive, não coincidem com os efeitos a que se pretende atribuir através do art. 24 da LINDB.

> *Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*
>
> *I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

> *II - **as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;***
>
> *III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*
>
> *IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*
>
> *Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.***

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

> *Deve-se atentar que meras decisões de órgãos julgadores administrativos não são as "normas complementares" a que se refere o Código. Apenas aquelas cuja eficácia normativa seja assegurada por lei é que ali estariam.*
>
> *Assim, por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, em processos administrativos em geral não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento. A tal contribuinte não virá em socorro o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional. Sua adoção consistente, entretanto, poderá indicar "prática reiterada", como se verá abaixo.*
>
> *Tratando-se solução de consulta Cosit ou solução de divergência, seu efeito vinculante é assegurado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, respaldando o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa (RFB) n. 1.396/2013, na redação dada pela Instrução Normativa (RFB) n. 1.434/2013*[1].

Quer dizer, em confronto com o art. 100, a recorrente pretende atribuir eficácia normativa às decisões do Conselho, com efeitos ainda mais extensos do que aqueles atribuídos pelo Código (o art. 24 afastaria todo o lançamento, diferentemente do art. 100), o que me parece equivocado. Veja-se que a observância das decisões a que a lei atribua eficácia normativa excluiria a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária, mas não o próprio tributo; e a doutrina retro mencionada evidencia que, *"por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, em processos administrativos em geral não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento"*.

O art. 146, inc. III, da Constituição Federal, preleciona que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, entre as quais se

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

inclui a norma do art. 100 do CTN, que enumera as normas complementares das leis, das convenções internacionais e dos decretos.

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

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

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

> *Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.*
>
> *Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a meu ver, buscar a segurança gerando ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.*
>
> *É fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.*
>
> *Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificação do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:*
>
> *Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.*
>
> *Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica.*
>
> ***O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da***

imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

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

> *No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sundfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.*
>
> *Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.*
>
> *Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.*
>
> *Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.*
>
> *Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.*
>
> *Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Livia Di Carli sobre o tema:*
>
> *o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.*

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

Quanto ao art. 20[2], igualmente sem razão o sujeito passivo, pois, como frisado pela Procuradoria, *"a tributação de valores pagos a título de PLR com base na legislação de regência não está alicerçada em abstrações ou normas indeterminadas"*. Muito pelo contrário, a presente autuação está objetivamente calcada no descumprimento dos requisitos previstos nas legislações que desvinculam a PLR, o plano educacional e a bolsa de estudo da remuneração dos trabalhadores, vendo-se, ainda, que a autoridade lançadora não lançou mão de valores jurídicos abstratos.

3 Nova CLT

No meu entender, a tese de que o art. 611-A da CLT[3] é norma de *"eminente caráter interpretativo"* está equivocada.

Tal norma estabelece a prevalência da convenção coletiva e do acordo coletivo de trabalho sobre a lei, quando dispuserem sobre a participação nos lucros ou resultados da empresa, mas as situações pretéritas, objeto do lançamento, já estavam definitivamente consolidadas quando da entrada em vigência do novo dispositivo legal.

O art. 6º da LINDB, em consonância com a Constituição Federal (art. 5º, inc. XXXVI), preleciona que *"a Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada"*, não se admitindo, assim, a aplicação retroativa da nova lei, para alcançar e modificar os efeitos dos atos já praticados pelas partes, sob pena, inclusive, de violação ao princípio da segurança jurídica.

O CTN excepciona a aplicação da lei a fatos futuros, em se tratando de lei expressamente interpretativa, o que não é o caso do art. 611-A, como já frisado, e até porque o legislador não afirmou, de forma expressa, que tal regra seria meramente interpretativa.

Quando da formulação dos planos e dos pagamentos, a recorrente estava ciente de que deveria cumprir rigorosamente a Lei 10101/00. Ela estava igualmente ciente dos requisitos para a desvinculação do reembolso escolar da remuneração dos trabalhadores.

4 Recurso de ofício

A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação, porque, em relação à acusação relativa ao descumprimento da regra da periodicidade, entendeu que os pagamentos de 01/2012 e 06/2012 são relativos a programas distintos, pois o primeiro corresponde ao PLR 2011 e o segundo à antecipação do PLR 2012.

Neste tocante, a interpretação da DRJ está de acordo com a lei e o recurso de ofício deve ser desprovido.

---

[2] Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

[3] Art. 611-A. A convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre: (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017).
XV - participação nos lucros ou resultados da empresa. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

O que a lei veda é o pagamento antecipado ou a distribuição antecipada de valores que descumpra a periodicidade mínima estabelecida, até mesmo para que a participação não substitua e nem complemente a remuneração. A regra da periodicidade está inserida no art. 3º abaixo transcrito, que trata exatamente da impossibilidade de a participação substituir ou complementar a remuneração devida ao empregado, para não ficar caracterizada a habitualidade, que é própria dos salários, os quais sabidamente integram a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social, diferentemente da PLR.

> *Art.3ºA 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.*
>
> *§1ºPara 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.*
>
> ~~*§2ºÉ 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.*~~
>
> *§ 2ºÉ 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.(Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)(Produção de efeito)*

A própria fiscalização asseverou no relatório fiscal que o pagamento final relativo ao ano de 2011 foi efetuado em 01/2012, e que o pagamento efetuado em 06/2012 seria atinente à antecipação relativa a esse ano. Veja-se:

> *75. Conforme Acordos Coletivos apresentados, para os empregados horistas e mensalistas, excetuados líderes e acima, a empresa efetuou o pagamento final relativo ao ano de 2011 em 01/2012 [...].*

Fica evidente, no entender deste relator, a inexistência de descumprimento da regra da periodicidade, pois a empresa não antecipou valores em dissonância com a regra do § 2º do art. 3º vigente à época dos fatos geradores, devendo ser negado provimento ao recurso de ofício.

5 Recurso voluntário

5.1 EXTENSÃO DO ACORDO COLETIVO DA MATRIZ PARA OS EMPREGADOS DOS ESCRITÓRIOS REGIONAIS DA RECORRENTE

Neste ponto, a recorrente afirmou que os empregados dos escritórios regionais estariam cobertos pela extensão do acordo coletivo da matriz, pois a limitação territorial da abrangência do sindicato não possuiria caráter absoluto, conforme Portaria do Ministério do Trabalho. Ela defendeu, ainda, que a interpretação da PLR, enquanto integrante

do contrato de trabalho, deve se dar de forma mais favorável ao trabalhador, nos termos da CLT.

A DRJ divergiu desse entendimento, arvorando-se no alegado princípio da unicidade, segundo o qual o sindicato teria competência territorial.

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

> *Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;*

E diferentemente do que costumeiramente se afirma, a PLR não é apenas um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, visando a incrementar a produtividade, mas sobretudo um direito social do trabalhador. Tanto o caput do artigo, como o capítulo no qual ele está inserido, não deixam margem para dúvidas. Essa circunstância tem passado despercebida, mormente porque a lei regulamentadora parece tê-la deixado em segundo plano, nem mesmo fazendo menção à expressão direitos sociais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional.

Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"* (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a consequente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono.

Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais. E diante de interpretações plausíveis e alternativas, o exegeta deve adotar aquela que se amolda à Lei Maior. O ministro Luís Roberto Barroso decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

> *1) Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.*
>
> *2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.*
>
> *3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziriam a resultado contrastante com a Constituição.*
>
> *4) Por via de conseqüência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal."*
>
> *(Interpretação e aplicação da constituição : fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181-182)*

Deve ser abandonado, pois, o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, inclusive para viabilizar a fruição do direito à PLR pela maioria dos trabalhadores da empresa, sendo oportuno rememorar a seguinte lição doutrinária:

> *[...] 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*[4]*.*

O sindicato da matriz ou do estabelecimento que concentra a produção da empresa tem grande representatividade sobre os direitos dos trabalhadores, sendo razoável admitir a extensão do acordo coletivo por ele firmado, para outras localidades, mormente para empregados lotados em escritórios regionais. Tal circunstância não passou despercebida por este Conselho no julgamento do PAF 10805.721660/2015-19, da mesma empresa recorrente, como se vê no seguinte trecho do voto condutor do acórdão, de autoria do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira:

> *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.*

[4] Homero Batista Mateus da Silva, Curso de Direito do Trabalho Aplicado, Parte Geral, Ed. Elsevier, fls. 224.

Ademais, e como bem pontuado no PAF 10805.723248/2013-63, também do mesmo sujeito passivo:

> *[...] 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, in verbis:*
>
> *CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Empresa que presta serviço em local diverso de sua sede, independentemente de possuir filial neste local, deve atender às condições de trabalho e salariais constantes do instrumento coletivo firmado pelos sindicatos do local da prestação do serviço, em virtude das limitações decorrentes dos critérios de categoria e de base territorial, ainda que não tenha participado da negociação de que resultou a convenção coletiva. Ficam ressalvados os princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e de direito adquirido, bem como as hipóteses de transferência transitória do empregado, nos termos do § 3º, do art. 469, da Consolidação das Leis do Trabalho" Por certo, o pagamento da PLR nos termos do Acordo Coletivo negociado, inclusive para trabalhadores que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato, configura* direito adquirido dos empregados que se enquadrem nos critérios estabelecidos no instrumento coletivo.
>
> *Destarte, concluo que o referido acordo coletivo de trabalho tem o condão de amparar a PLR paga aos seus empregados, inclusive, aos trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato.*
>
> *Ou seja, a extensão da PLR pactuada em acordo coletivo de trabalho para trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato, não é, por si só, fato que altere a natureza do pagamento efetuado.*

5.2 ADITAMENTO DA PLR: FUNCIONÁRIOS LÍDERES DE GRUPO

Trata-se, aqui, do levantamento PLR LÍDERES, relativo à participação paga aos empregados lotados em cargos de liderança e diretoria, vinculados aos estabelecimentos de São Paulo, Mogi das Cruzes, Recife, Belo Horizonte, Porto Alegre, Brasília, Rio de Janeiro e Salvador.

De acordo com a fiscalização, os valores teriam sido pagos sem Acordo Coletivo ou qualquer outro instrumento de negociação coletiva.

O sujeito controverteu, ao argumento de que a cláusula 4ª, § 2º, dos Acordos Coletivos das PLRs 2011/2012, de São José dos Campos, Sorocaba, Mogi das Cruzes, São Paulo e Gravataí teria previsto expressamente a possibilidade de inclusão daqueles funcionários mediante simples aditamento. Diante de tal possibilidade, teria sido firmado acordo coletivo específico para todos os funcionários de cargos de supervisão e acima, em aditamento à cláusula 4ª, § 2º, dos Acordos Coletivos anteriormente mencionados, contemplando todos os estabelecimentos da recorrente na PLR de 2011. Igualmente, haveria acordo coletivo específico para esses funcionários, firmado por sindicato com abrangência nacional, contemplando todos os estabelecimentos da recorrente na PLR 2012.

Neste particular, e segundo se observa na decisão recorrida, a DRJ não discordou da possibilidade de aditamento dos planos e nem dos aditamentos em si, mas sim da possibilidade de sua assinatura por outro sindicato, que não a própria entidade sindical signatária do acordo original. Veja-se:

> *Portanto, mesmo existindo previsão de aditamento ao acordo para inclusão de disposições adicionais, esse aditamento não poderia ser suprido por instrumento assinado por outro sindicato que não o próprio signatário do acordo original, sob pena de violação do princípio da unicidade estabelecido na norma constitucional.*

Ocorre que o § 2º da cláusula 4ª supra mencionado realmente não exigiu nenhuma formalidade específica para o aditamento. Mais importante ainda, tal dispositivo facultou à própria empresa realizar o citado aditamento em favor dessa categoria especial de empregados (vide abaixo). Quer dizer, o acordo originário não só não proibiu que outro sindicato viesse a firmar as novas condições em favor de tais funcionários, como também determinou que a própria empresa poderia fazê-lo.

> Parágrafo Segundo - São elegíveis ao pagamento de Participação todos os empregados horistas e mensalistas. Ficam excluídos os empregados em nível de líderes de time, supervisão, gerência e diretoria. Fica, todavia, facultado à empresa, se assim entender, estabelecer condições especiais, hipótese em que se considerarão parte integrante do presente acordo, notadamente para os efeitos de incidência tributária, previdenciária e FGTS sobre as verbas que vierem eventualmente a receber, a título de participação nos resultados.

De todo modo, às fls. 562 e seguintes vislumbra-se o acordo coletivo específico para os empregados ocupados em cargos de liderança alocados na unidade de Mogi das Cruzes; e às fls. 584 e seguintes vê-se o acordo coletivo dessa categoria, firmado pela

empresa e pelo Sindicato de Metalúrgicos de São Paulo, abrangendo os funcionários estabelecidos em escritórios regionais de São Paulo, Sorocaba, Porto Alegre, Recife, Rio de Janeiro, Salvador, Curitiba, Brasília e Belo Horizonte.

Logo, equivocou-se a fiscalização quando afirmou que inexistiriam acordos coletivos para essa categoria especial, ou qualquer outro instrumento de negociação coletiva. A recorrente demonstrou a existência dos supra citados instrumentos negociais, de tal maneira que a autoridade administrativa deveria ter demonstrado outras infringências aptas a desconstituir os pagamentos efetuados a título de PLR.

Nesse contexto, o recurso voluntário deve ser provido neste ponto.

5.3 REEMBOLSOS ESCOLARES

O lançamento foi efetuado ao argumento genérico de que os cursos superiores não estariam enquadrados na hipótese de exclusão do art. 28, § 9º, "t", da Lei 8212/91. Veja-se:

> **191.** Através do TIF nº 5, a empresa foi intimada a apresentar os documentos dos casos que atendam a legislação, ou seja, educação básica, educação profissional e tecnológica, tendo em vista que os documentos apresentados na amostragem referem-se a cursos de nível superior não enquadrados no previsto no artigo 28, §9º, "t", da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, DOU 25/07/1991.

O acórdão de impugnação teve até um entendimento diverso da fiscalização, pois afirmou que um curso de *"educação profissional de nível superior, graduação e pós-graduação (inciso III, § 2º, art. 39 da Lei nº 9.394, de 1996, introduzido pela Lei nº 11.741, de 2008)"* realmente teria o seu custo não integrante do salário de contribuição. Veja-se:

> *Combinando o o art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991, com o art. 39, § 2º, inciso III, da Lei 9.394/1996, temos que, se o curso patrocinado pela sociedade empresária atender aqueles pré-requisitos, estará sim albergado pela norma isentiva de contribuições previdenciárias.*
>
> *Ainda sobre o tema, o Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006, dispõe em seu art. 42:*
>
> *Art. 42. A autorização, o reconhecimento e a renovação de reconhecimento de cursos superiores de tecnologia terão por base o catálogo de denominações de cursos publicado pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. (Redação dada pelo Decreto nº 6.303, de 2007) (grifou-se)*
>
> *A versão mais recente do referido catálogo é aquela referente ao ano de 2016 publicada no sítio do MEC na internet, no endereço http://portal.mec.gov.br/catalogonacional-dos-cursos-uperiores-de-tecnologia-.*
>
> *Como se vê, com esta nova legislação, foi instituído um curso qualificado como educação profissional de nível superior, graduação e pós-graduação (inciso III, § 2º, art. 39 da Lei nº*

> *9.394, de 1996, introduzido pela Lei nº 11.741, de 2008), cujo custo é passível de não integração ao salário de contribuição, nos termos da alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.*

Contudo, a DRJ realmente acabou por introduzir um novo fundamento para manter a autuação, pois, diferentemente da autoridade fiscal, a qual se arvorou no argumento genérico segundo o qual a educação superior não estaria abrangida pela hipótese de exclusão, o acórdão de impugnação asseverou que a recorrente não teria informado e comprovado um rol de cursos custeados a seus empregados. Veja-se:

> *Não obstante, a empresa deixou de informar e comprovar um rol de cursos custeados a seus empregados, conforme descrito pela fiscalização em seu relatório (itens 11 a 198, fls. 1086/1087), e, daqueles que foram informados e comprovados, custeou tanto cursos de formação profissional e tecnológica, que foram devidamente afastados do objeto do lançamento (planilha às fls. 1371/1392), como cursos de graduação fora desse grupo (Administração, Engenharia, Gerenciamento de Projetos) [...]*

A rigor, poder-se-ia afirmar que a decisão *a quo* seria nula neste particular, pois, ao inovar, preteriu o direito de defesa da contribuinte, na dicção do inc. II do art. 59 do Decreto 70235/72. Todavia, o § 3º deste artigo preleciona que, quando puder decidir de mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. É o caso dos autos.

Primeiramente, cabe observar que o reembolso escolar objeto da autuação é aquele relativo aos valores pagos aos empregados, e não aos seus dependentes. Isso está muito claro no item 196 do relatório fiscal e no excerto transcrito acima, do acórdão recorrido, que alude expressamente a *"cursos custeados a seus empregados"*.

Em segundo lugar, veja-se que a hipótese de exclusão da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8212/91 abrange, expressamente, tanto a educação tecnológica, quanto a educação profissional dos empregados, bastando que o curso esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa.

> *Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
>
> *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)*

Do acórdão de impugnação, observa-se que se trataria de cursos de administração, engenharia, gerenciamento de projetos, etc (vide excerto acima), os quais, por razões óbvias, estão vinculados às atividades fins de uma empresa que tem entre os seus objetos sociais as seguintes atividades:

(a) a compra e venda, importação, exportação e fabricação de automóveis e motores em geral, seus acessórios e pertences, bem como qualquer espécie de maquinário e materiais necessários à fabricação e montagem de ditos artigos, compreendendo toda e qualquer operação e negócio que se prenda ao comércio e indústria-motora de maquinários em geral, inclusive a aquisição e venda de fábricas, oficinas, e quaisquer bens que se relacionem com os referidos comércio e indústria;

Ademais, tais verbas não têm natureza salarial porque não se destinam a retribuir o trabalho prestado ou colocado à disposição do empregador. São, em verdade, verbas empregadas para o trabalho, e não pelo trabalho, como já consignado pelo STJ no julgamento do REsp 324.178 - PR, ressalvadas, evidentemente, as hipóteses em que ficar comprovado o pagamento de salários através de reembolsos escolares pagos de forma simulada.

Segue o entendimento deste Conselho a respeito da matéria:

[...]

BOLSAS DE ESTUDOS. REEMBOLSO. EDUCAÇÃO SUPERIOR. EXCLUSÃO DE PARTE DOS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE. AVALIAÇÃO DO CASO CONCRETO. NÃO INCIDÊNCIA.

Avaliado o caso concreto à luz da legislação aplicável aos fatos geradores ocorridos no ano de 2008, as despesas relativas a reembolso de educação superior aos segurados empregados, quando comprovadamente se referem a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, mesmo que excluídos do benefício os menores aprendizes, os empregados contratados por prazo determinado e os empregados afastados do trabalho por motivo de doença ou acidente de trabalho, não integra a base de cálculo previdenciária.

[...]

(CARF, Relator(a) CLEBERSON ALEX FRIESS, Acórdão 2401-004.212, julgado em 08/03/2016)

.....

[...]

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO DESTINADO AOS EMPREGADOS. NÍVEL SUPERIOR. CURSOS DE CAPACITAÇÃO E QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO.

A descrição prevista no art. 28, §9º, "t" da lei 8212/91, admite a interpretação de que a educação superior estaria abrangida nos cursos de capacitação ou mesmo qualificação profissional até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o dispositivo, devendo a autoridade fiscal, apresentar o descumprimento da extensão a todos ou da desvinculação das atividades na empresa para respaldar o lançamento.

(CSRF, Acórdão 9202-006.578, Relator(a) ANA PAULA FERNANDES, Redator designado MÁRIO PEREIRA DE PINHO FILHO, julgado em 20/03/2018)

Logo, o recurso voluntário deve ser provido também neste tocante.

6 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso de ofício, e de conhecer e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Denny Medeiros da Silveira – Redator Designado.

Acompanho o Ilustre Relator nas demais questões, porém, com a *maxima venia*, divirjo quanto à extensão do acordo coletivo para os empregados dos escritórios regionais da Recorrente e quanto à assinatura de aditamento do acordo para pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) por sindicato não signatário do acordo original.

Da extensão do acordo coletivo

De fato, a PLR é um direito do trabalhador, previsto na Carta Republicana.

Dessa forma, visando proteger esse direito, o Estado estabeleceu regras que devem ser rigorosamente observadas.

Uma dessas regras diz respeito à participação da entidade sindical dos empregados na negociação para pagamento de PLR. Vejamos:

Lei 10.101, de 9/12/00:

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; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e os empregados e que tal negociação deverá ser realizada mediante comissão paritária ou convenção/acordo coletivo.

Pois bem, no caso sob análise, cada um dos sindicatos envolvidos na negociação para pagamento da PLR possui uma área territorial específica de abrangência, o que torna injustificável a extensão do acordão a empregados de regiões não abrangidas pelos sindicatos signatários, sendo nessa linha a decisão recorrida:

> *Ora, o núcleo da questão aqui é a **representatividade sindical** para determinado grupo vinculado a determinada localidade associado à **abrangência** estabelecida no acordo coletivo. A representatividade de um sindicato é estabelecida em seu instrumento de constituição e engloba um ou mais municípios, sendo o município a área mínima de abrangência e esta deve se submeter ao princípio da unicidade sindical, tudo nos termos do art. 8º, II, da CF1. Por seu turno, a abrangência do acordo coletivo é estabelecida em cláusula específica e fica restrita à abrangência territorial do sindicato.*
>
> *No caso concreto, tem-se diversos sindicatos, cada um signatário de um acordo coletivo específico e com cobertura territorial expressa sobre as respectivas áreas de abrangência. Portanto, o **princípio da unicidade** sindical impõe que **não é possível a extensão de qualquer desses acordos para áreas abrangidas por outros acordos ou por outros sindicatos à revelia dessas entidades**.*
>
> (Grifos no original)

Em suma, ao se aceitar a extensão dos acordos a empregados de regiões não abrangidas pelos sindicatos signatários, estar-se-á aceitando que empregados recebam valores a título de PLR sem que os sindicatos, ao qual estejam filiados, tenham participado efetivamente da negociação, o que viola o regramento protetivo do direito em tela.

Sobre a base territorial do sindicato, vide o que dispõe o art. 520 da CTL[5]:

> *Art. 520. Reconhecida como sindicato a associação profissional, ser-lhe-á expedida carta de reconhecimento, assinada pelo ministro do Trabalho, Indústria e Comércio, na qual será especificada a representação econômica ou profissional conferida e mencionada a base territorial outorgada.*

Insta trazermos à baila, também, a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, consignada no Acórdão nº 9202-007.292, de 23/10/18:

> *ACORDO DE PLR HOMOLOGADO POR UM SINDICATO EXTENSIVO ÀS DEMAIS LOCALIDADES DA EMPREGADORA ABRANGIDA POR OUTROS SINDICATOS. INADMISSIBILIDADE.*
>
> *Em respeito aos princípios da unicidade sindical, em sua territorialidade, e da interpretação restritiva da legislação que leva à exclusão da tributação, **não é aceitável um sindicato reger o acordo de PLR dos trabalhadores da mesma empresa em locais que são territorialmente abrangidos por outro sindicato**.*

[5] Consolidação das Leis do Trabalho, Decreto-Lei nº 5.452, de 1/5/43.

(Grifo nosso)

Destaca-se, ainda, que os próprios acordos coletivos firmados entre a empresa e as entidades sindicais estabeleceram, expressamente, a sua abrangência territorial, como se vê nesse excerto do relatório fiscal, fl. 1.063, referente ao sindicato de São Caetano do Sul/SP:

> **46.** *A empresa apresentou Acordo Coletivo 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, acordo específico sobre a **PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – ANO 2012**, datado de 24 de maio de 2012, com vigência de 1° de janeiro de 2012 até 31 de dezembro de 2012.*
>
> **47.** *Na **Cláusula Segunda** o Acordo estabelece sua abrangência territorial: São Caetano do Sul/SP.*
>
> (Grifos no original)

Logo, não se trata de mero rigor interpretativo, mas sim de proteção ao direito dos empregados de verem a sua representação sindical participando efetivamente da negociação para pagamento da PLR.

Sendo assim, não há como se acolher a defesa em relação à extensão dos acordos a empregados situados fora da abrangência territorial dos sindicatos signatários.

Do aditamento do acordo

Aqui também não merece guarida a defesa apresentada.

Segundo o Relator, a fiscalização teria se equivocado ao afirmar que inexistiriam "acordos coletivos para funcionários líderes de grupo ou qualquer outro instrumento de negociação coletiva", uma vez que a Recorrente teria "demonstrado a existência dos instrumentos negociais, de tal maneira que a autoridade administrativa deveria ter demonstrado outras infringências aptas a desconstituir os pagamentos efetuados a título de PLR".

Todavia, o relatório fiscal, fls. 1.082 e 1.083, demonstra, de forma clara, as unidades sem acordo coletivo. Confira-se:

> ***XII – DAS UNIDADES SEM ACORDO COLETIVO PARA PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS***
>
> *173. Ocorreram pagamentos a título de participação nos resultados aos estabelecimentos 59.275.792/0011-21, 59.275.792/0012-02, 59.275.792/0013-93, 59.275.792/0023-65, 59.275.792/0025-27, 59.275.792/0030-94, 59.275.792/0031-75, 59.275.792/0081-34 e 59.275.792/0093-78 no período de 01 a 06/2012.*

> *174. Conforme resposta ao TIF nº 4, entregue pela empresa em 02/03/2016, as unidades, exceto Joinville, seguem o Acordo Coletivo da planta matriz.*
>
> *175. Neste ponto ressaltamos a Cláusula Segunda do Acordo citado, segundo a qual a abrangência territorial é São Caetano do Sul/SP (2012 item 39 – 2011 item 53), a Cláusula Quinta, segundo a qual o adiantamento será concedido mediante depósito bancário em conta-corrente dos empregados no âmbito de representação do Sindicato (2012 item 42 – 2011 item 56), 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 (2012 item 50 – 2011 item 60), e, portanto, o Acordo não é extensivo a outros municípios.*
>
> *176. Assim sendo, em relação às unidades indicadas no item 173, todos os pagamentos 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 8.212/91, e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.*
>
> *[...]*
>
> *178. Para os empregados de nível de liderança e Diretoria, a empresa apresentou Acordos Coletivos de Trabalho 2012 – Liderança / Diretoria com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de São Paulo e Mogi das Cruzes de um lado e de outro as filiais e escritórios regionais em Recife, CNPJ 59.275.792/0011-21, Belo Horizonte, CNPJ 59.275.792/0012-02, Porto Alegre, CNPJ 59.275.792/0013-93, Brasília, CNPJ 59.275.792/0025-27, Rio de Janeiro, CNPJ 59.275.792/0030-94, Salvador, CNPJ 59.275.792/0093-78 , os quais, nas respectivas Cláusula Quinta, estabelece a data de 29/03/2013 para pagamento, estando, portanto, fora do período estabelecido no presente procedimento fiscal.*
>
> *179. Em relação a unidade Joinville, CNPJ 59.275.792/0020-12, a empresa apresentou Acordo Coletivo para pagamento de participação nos resultados, o qual estabeleceu o pagamento em 31/01/2013.*
>
> (Grifo no original)

Como se percebe, a própria Recorrente informou, à fiscalização, que as unidades sem acordo específico, à exceção da unidade de Joinville, seguem o acordo coletivo da planta matriz.

Ora, sem adentrarmos na possibilidade ou não dos aditamentos, as cláusulas Segunda, Quinta e Décima Primeira do acordo coletivo da planta matriz, como visto na transcrição acima, fixam a abrangência do acordo, inclusive em relação aos aditamentos, apenas para os empregados que integram o estabelecimento da General Motors do Brasil Ltda. de São Caetano do Sul/SP, não sendo, portanto, "extensivo a outros municípios".

Ademais, para os empregados de nível de liderança e Diretoria, vinculados aos estabelecimentos de São Paulo, Mogi das Cruzes, Recife, Belo Horizonte, Porto Alegre, Brasília, Rio de Janeiro e Salvador, os acordos apresentados se referem à PLR paga em ano-calendário não abarcado pelo procedimento fiscal sob análise.

Dessa forma, cotejando-se esse quadro fático com a necessidade de efetiva participação do sindicato, na negociação, conforme tratado no item anterior desse voto, entendemos por correto o posicionamento do órgão julgador de primeiro grau ao não aceitar que o aditamento seja "assinado por outro sindicato que não o próprio signatário do acordo original", pois tal situação importaria em "violação do princípio da unicidade estabelecido na norma constitucional".

Conclusão

Isso posto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, cancelando o lançamento apenas em relação aos valores pagos a título "reembolsos escolares", nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira