



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

Processo n° 16095.000053/2008-14
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2301-003.005 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de agosto de 2012
Matéria TERCEIROS
Recorrente BORLEM S/A EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/12/2006

Ementa: ABONO ÚNICO - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos únicos, previstos em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 16/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

A antecipação de parte da parcela referente a participação nos lucros da empresa, decorrente de exigência do Sindicato da categoria, não possui o condão de conceder natureza salarial à verba, inexistindo razão para a incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : I) Por maioria de votos; a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em dar provimento parcial ao recurso. Redator: Damião Cordeiro de Moraes

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Damião Cordeiro de Moraes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições sociais devidas à Terceira Entidade, FNDE.

Conforme Relatório Fiscal (fls.120), o fato gerador da contribuição lançada é o pagamento de valores e verbas intituladas PLR, Abono, Alimentação, Previdência, entre outros ali listados, considerados salários indiretos pela fiscalização por terem sido concedidos, no seu entendimento, em desacordo com a legislação específica que trata de cada rubrica.

A empresa notificada apresentou defesa e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-23.250 da 81ª Turma da DRJ/CPS, (fls. 246), julgou o lançamento procedente em parte, excluindo do débito, por decadência, os valores lançados até 11/2002, inclusive, em observância à regra do art. 150, § 4º, do CTN, e deixando de recorrer de ofício dessa decisão, tendo em vista que o valor exonerado não ultrapassar o limite de alçada, em conformidade com o artigo 366, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 262) alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, discorre sobre convenções e acordos coletivos de trabalho, realçando o prestígio da participação do sindicato nas negociações coletivas, que, conforme entende, está evidenciado na Constituição Federal.

Esclarece que o fisco desconsiderou os acordos sob o argumento de que os pagamentos se deram em três parcelas, isso porque o sindicato da categoria, após a realização de assembléia, exigiu parcelamento do pagamento de uma das parcelas previamente ajustada, tendo sido lavrado termo aditivo ao acordo firmado.

Salienta que em momento algum restou afrontada a norma constitucional, entendendo que, pelo contrário, o procedimento adotado pelo Sindicato e executado pela recorrente beneficiou os empregados que, presume-se, passavam por necessidades e/ou tinham necessidade de ter um *plus* de natureza não salarial, tratando-se, portanto, de norma mais benéfica, lembrando o reconhecimento pela Constituição da possibilidade de se instituir vantagens adicionais aos trabalhadores, além daquelas por ela enumeradas, quer pela via legal, quer pela via contratual, como é o caso do acordo coletivo.

Sustenta que a Lei 10.101/2000 é uma norma trabalhista que veio, em tese, suprir a lacuna de uma norma de eficácia contida e aplicabilidade imediata, locada no inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal, não cabendo ao operador do direito interpretar a norma sem a observância dos princípios regentes ao direito material e processual do trabalho, ou desconstituir o acordo coletivo ao bel prazer do acaso, sob o pálio de que o acordo desrespeitou as disposições legais.

Traz a doutrina e jurisprudência para reforçar suas argumentações e observa que o Legislador, por meio da Lei 10.101/00, delega responsabilidades à negociação coletiva, e

a legislação dispõe claramente que, em caso de impasse, as partes poderão optar pela mediação e/ou partir para arbitragem de oferta final.

Assevera que a atitude do fisco, no afã de aumentar a arrecadação tributária, afrontou princípios regentes tributários, uma vez que não restou observada a regra matriz tributária para ocorrência do fato gerador, ou seja, inexistente dispositivo legal, notadamente das disposições da Lei 10.101/2000, taxando que o descumprimento da norma implicará no reconhecimento de verba salarial, lembrando que o princípio da habitualidade não se aplica às disposições da lei 10.101/2000, nos precípuos termos do seu artigo 3º.

Entende que não cabe a alegação de que a previsão está contida no artigo 28, § 9º, alínea "j" da Lei 8.212/1991, uma vez que as disposições deste artigo não se amoldam às disposições exigidas pelo artigo 150, inciso I da CF, norma hierarquicamente superior, bem como não desclassificam o artigo 3º da Lei 10.101/2000, onde se torna inaplicável o princípio da habitualidade, razão e motivo pelo qual não cabe ao fisco proceder a conclusão de que, pela sua inobservância, a natureza é salarial.

Ressalta que não há, também, na norma do tipo que preveja a sanção apontada pelo agente fiscalizador, qual seja, considerar uma verba anteriormente tida como não salarial em verba salarial, entendendo que o agente fiscalizador usurpou do direito de interpretação e integração da norma tributária e, conseqüentemente, infringiu o princípio da legalidade e da tipicidade tributária.

Observa que em momento algum restou afrontada as disposições do § 2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000, uma vez que os pagamentos efetuados, nos termos do acordo vigente e seus respectivos aditivos, respeitaram o calendário do ano civil, fato constatado pela fiscalização.

Reafirma que não foram efetuados mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, salientado que, para fins de esclarecimento e contagem, se compreende por ano civil "período de tempo que vai de 10 de janeiro à 31 de dezembro".

Destaca que restou, também, cumprido o período semestral, consoante consta e se vê do ano base/2006, razão e motivo pelo qual se tem que a autuação se deu de forma autoritária e arbitrária, sendo forçoso observar que os acordos jamais, em momento algum, infringiram as disposições do § 2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000, razão e motivo pelo qual estes, também, jamais poderiam ser declarados nulos de pleno direito, nos termos do artigo 9º da CLT, quer seja por um juízo competente, nos termos do artigo 114, da CF/88, c/c artigo 625 da CLT, e/ou arbitrariamente pelo fisco.

Argumenta que o fundamento propugnado no relatório da NFLD somente se fortaleceria se desconsiderar a terceira parcela, entabulada nos aditamentos aos PLR's, uma vez que este gerou, em tese, a afronta às disposições do § 2º, do artigo 3º, da Lei 10.101/2000.

Em relação à verba CCT, traz um extenso arrazoado na tentativa de demonstrar que não incide contribuição previdenciária sobre os abonos previstos nos acordos e convenções coletivas de trabalho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

O lançamento discutido por meio do presente processo administrativo fiscal se refere apenas à contribuição devida à Terceira Entidade, FNDE, incidente sobre verbas intituladas ABONO e PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

As demais verbas pagas pela recorrente, objeto do lançamento, foram excluídas do débito pela primeira instância administrativa, com a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Em relação ao abono, objeto do lançamento CCT, é oportuno observar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 16/2011, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária”,

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o pagamento da verba intitulada Abono, por não integrar o salário de contribuição, uma vez que foi objeto de acordo coletivo e pago sem habitualidade.

Com relação ao PLR, verifica-se que a fiscalização entendeu que houve descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei 10.101/00, conforme exposto no item 4.6, do Relatório Fiscal (fls.123), e justifica seu entendimento afirmando que “(...) o Acordo do PLR ano base 2004 determina o pagamento em três parcelas para todos os empregados, da seguinte forma: Abril/04 - Junho/04 e Fevereiro/05 e no Ano Base 2005, da seguinte forma para todos os empregados: Março/2006 Agosto/2006 e Fevereiro/2007”.

Já a recorrente sustenta que o Sindicato, após a realização da assembléia, exigiu parcelamento do pagamento de uma das parcelas previamente ajustada, tendo sido lavrado termo aditivo ao acordo firmado.

O referido dispositivo legal estabelece que:

§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.

Os pagamentos a título de PLR da empresa ocorreram em 04/2004, 06/2004, 02/2005, 03/2006 e 08/2006, conforme se verifica do DAD (fls. 13).

Observa-se que, em 2004, houve pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, o que é expressamente vedado pela Lei específica que trata da matéria.

Assim, entendo que, para as competências 04/2004 e 06/2004, houve descumprimento da Lei 10.101/2000, devendo os pagamentos realizados a título de PLR nas citadas competências integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Em relação aos demais argumentos trazidos pela recorrente, cumpre observar que o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é “...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados **a qualquer título**, durante o mês...” (grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, **a qualquer título**, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)*

A condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar a verba paga a título de Participação nos Lucros e Resultados da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

A Lei 10.101/00 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/91 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Portanto, está claro que, para que não incida a contribuição social, a empresa deve observar o disposto na Lei 10.101/00.

Esse também é o entendimento da ministra Eliana Calmon, do STJ, que se manifestou no sentido de que, para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a questão.

Para a ministra, ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Ressalte-se que a não vinculação da participação nos lucros à remuneração não é auto aplicável, uma vez que a Constituição Federal remeteu, à lei, a função de estabelecer critérios e regras para desvincular a participação nos lucros da remuneração, o que, entendo, foi **feito com muita propriedade pelo legislador, ao editar a Lei 10.101/00.**

Esse é também o entendimento da Consultoria Jurídica do MPS, conforme Parecer 1748/99 cujo trecho transcrevo a seguir:

6. A parcela denominada participação nos lucros é uma garantia constitucional nos termos do inciso XI do art. 7º, in verbis:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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. (grifei)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

Da mesma forma, não é a simples previsão em acordo coletivo ou o pagamento de parcelas intituladas pelo empregador de PRL é que vai retirar a natureza salarial da verba em comento.

A fiscalização lavrou a contribuição pois entendeu que o pagamento de PLR pela recorrente não atendem o disposto na Lei 10.101/00.

De fato, conforme se verifica, ao pagar o PLR, em 2004, em periodicidade inferior a um semestre civil, a recorrente violou o mandamento inserido no § 2º, do art. 3º, da citada Lei.

E, como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição previdenciária apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, a referida verba, paga pela notificada em desacordo com o mencionado diploma legal, nas competências 04/2004 e 06/2004, integra o salário de contribuição.

Contudo, como esse foi o único motivo que levou a fiscalização a crer que houve descumprimento da Lei 10.101 e descaracterizar o PLR da empresa, entendo que os valores pagos pela recorrente a esse título nas competências 02/2005, 03/2006 e 08/2006 não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para excluir do lançamento, por provimento, os valores lançados nas competências 02/2005, 03/2006 e 08/2006.

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

Voto Vencedor

Damião Cordeiro de Moraes

A ilustre relatora sempre nos brinda com votos muito bem fundamentados, trazendo lapidares argumentos que fortalecem o debate perante este colegiado. Todavia, no tocante à Participação nos Lucros ou Resultados não posso compartilhar do mesmo entendimento, visto que não vislumbro qualquer óbice para que a empresa antecipe parte de parcela de pagamento dos valores referente à PLR a seus funcionários em período inferior a 06 (seis) meses, desde que tal parcela esteja plenamente vinculada ao instrumento coletivo avençado com o sindicato da categoria.

No caso ora em apreço, os acordos coletivos firmados previam o pagamento da verba referente à PLR em 02 (duas) parcelas. Todavia, após a realização de assembléia, foi o próprio sindicato representante dos trabalhadores que exigiu o pagamento de parte das parcelas, previamente ajustadas, de forma dividida, antecipando somente porção de uma delas.

Ressalto, ainda, que os acordos coletivos firmados mantiveram-se intactos, não havendo a formulação de qualquer novo instrumento com o intuito de substituí-los, sendo que o simples aditamento referiu-se exclusivamente à fração da parcela ajustada, não inovando, em nenhum momento, em sua natureza jurídica.

Ademais, considerando que os Acordos Coletivos de Trabalho demonstram a existência de um programa de participação nos lucros ou resultados na empresa, com o acompanhamento dos trabalhadores, a base procedimental trazida pelo contribuinte na distribuição dos lucros é suficiente para o cumprimento das formalidades.

Outrossim, reitero que a PLR visa à disposição das estratégias organizacionais com a participação dos empregados no ambiente de trabalho, pois só será feita a distribuição dos lucros aos funcionários segundo o cumprimento de metas. O programa PLR é uma ferramenta de gestão que permite a motivação dos empregados na produtividade da empresa, proporciona a atração de melhores resultados.

Nesse sentido, o acórdão recorrido deixou de considerar o programa de PLR da recorrente, ao único argumento de que a regra quanto à periodicidade dos pagamentos deve ser clara e respeitada, visto que há uma concessão de favor fiscal ao contribuinte em detrimento da arrecadação para custeio de benefícios previdenciários. Assentou, ainda, que houve a antecipação por parte do contribuinte no pagamento dos valores referentes à participação do lucro.

Ora, antecipar o pagamento de qualquer valor, principalmente em decorrência de exigências estabelecidas pelos sindicatos dos trabalhadores, não possui o condão de alterar a natureza da verba para fazer incidir o tributo. Não obstante isso, no sistema laboral pátrio, muitas vezes se faz necessário a concessão às reivindicações sindicais, com o escopo de dar continuidade à própria atividade empresarial.

O ato de antecipação de parte de uma parcela somente ocorreu para salvaguardar a atividade da empresa, acatando os ensejos do órgão representativo do trabalhador, assim, não me parece crível onerar o contribuinte que se limitou a atender os anseios de seus próprios empregados, incentivando-os em sua atividade laboral.

Urge ressaltar que a regulamentação normativa tem o escopo de proteger o trabalhador, para que sua participação nos lucros se efetive. Assim, pode-se concluir que os documentos trazidos aos autos indicam que houve uma negociação prévia entre as partes, os quais possuem o condão de retificar a autuação fiscal.

O Augusto Tribunal Superior do Trabalho, a quem compete a última palavra sobre ser qualquer verba paga ao empregado de natureza salarial ou não, ao analisar caso em o empregado pretendia a integração salarial dos valores pagos a título de salário, sotrancou o entendimento de que, ainda que pago mensalmente, a PLR não possui natureza salarial, conforme ementa abaixo:

I - RECURSO DE REVISTA DA RECLAMADA - PARCELAS PAGAS COM HABITUALIDADE - HORAS NOTURNAS O Recurso de Revista não comporta conhecimento, a teor do artigo 896 da CLT. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - NATUREZA JURÍDICA - PARCELAMENTO PREVISTO EM NORMA COLETIVA A cláusula que institui verba indenizatória e estipula o seu pagamento parcelado consubstancia exercício válido da prerrogativa conferida pela Constituição a trabalhadores e empregadores, com o fim de estabelecer as normas aplicáveis às suas relações, visando à melhoria de condições e composição de conflitos. O acordo coletivo é instrumento hábil à concretização do direito previsto no artigo 7º, XI, da Carta Magna. Precedente da SBDI-1. Recurso de Revista parcialmente conhecido e provido.

II - RECURSO DE REVISTA DO RECLAMANTE - HORAS EXTRAS - ADICIONAL NOTURNO - REFLEXOS NO DSR - NORMA COLETIVA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - SUPRESSÃO SALARIAL O Recurso de Revista não comporta conhecimento, a teor do artigo 896 da CLT. Recurso de Revista não conhecido.

(RR - 48000-89.2005.5.15.0009 , Relatora Ministra: Maria Cristina Irigoyen Peduzzi, Data de Julgamento: 18/08/2010, 8ª Turma, Data de Publicação: 20/08/2010)

Outrossim, especial destaque merece o voto da Eminente Ministra Maria Cristina Irigoyen Peduzzi, que foi lapidar ao destrinçar o tema:

“A questão relativa ao pagamento da participação nos lucros deve ser decidida à luz dos princípios constitucionais da autonomia coletiva e da valorização da negociação coletiva, insculpidos nos artigos 7º, XXVI, e 8º da Constituição.

De fato, a cláusula que institui a verba indenizatória e estipula o seu pagamento parcelado consubstancia exercício válido da prerrogativa conferida pela Constituição a trabalhadores e empregadores, com o fim de estabelecer as normas aplicáveis às suas relações, visando à melhoria de condições e composição de conflitos. Note-se que o acordo coletivo é instrumento hábil à concretização do direito previsto no artigo 7º, XI, da Carta Magna.

Ora, a legislação ordinária não pode ser interpretada de forma a restringir o exercício das garantias/direitos insertos na Constituição, mas, ao revés, deve ser com ela interpretada de forma harmônica e sistemática. A lei, repita-se, não pode sobrepor-se à Constituição.

Não há como se desprestigiar a negociação coletiva em comento, que, em atenção às necessidades peculiares da categoria, estabeleceu o pagamento de parcela constitucionalmente desvinculada da remuneração, ainda que de forma diversa da prevista na legislação ordinária.”

Diante desses elementos, deve ser provido o recurso, com a invalidação da exação lançada sobre a distribuição dos lucros ou resultados para os empregados da recorrente.

No tocante ao abono, entendo que o voto da relatora foi pontual, não necessitando maiores considerações, visto que o mesmo foi pago em conformidade com as Convenções Coletivas apresentadas, e sem qualquer habitualidade, de forma que entendo não haver base de cálculo para a incidência.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para afastar a incidência da contribuição sobre os valores pagos a título de PLR e abono, exonerando o crédito em questão em sua totalidade.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Redator designado