



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

Processo nº 16682.720935/2014-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.914 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de julho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: PARCELAS INTEGRANTES DA REMUNERAÇÃO
Recorrente GERDAU AÇOS LONGOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ABONO ÚNICO. VINCULAÇÃO COM A REMUNERAÇÃO.

Mesmo que previsto em instrumento de negociação coletiva, o abono único vinculado à remuneração do segurado empregado, por representativo de um complemento salarial, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

PROGRAMAS PARTICIPATIVOS. SOLUÇÕES E/OU IDEIAS. PRÊMIO POTESTATIVO.

Os pagamentos condicionados à potestatividade da empresa, que representam uma prerrogativa unilateral e exclusiva na sua concessão, não integram o contrato de trabalho, cabendo afastar a natureza remuneratória para fins de contribuição previdenciária.

ABONO. ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. SUBSTITUIÇÃO DE PARCELA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O abono temporário, previsto em convenção ou acordo coletivo, que visa a substituição da parcela remuneratória paga aos segurados empregados que tiveram extinto o direito ao adicional de insalubridade, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

INDENIZAÇÃO APOSENTADORIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A parcela paga ao trabalhador em razão da sua aposentadoria integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, haja vista que a sua natureza contraprestativa, decorrente do trabalho realizado pelo segurado empregado durante a vigência do vínculo laboral, como um reconhecimento da empresa ao empregado que nela permaneceu por determinado tempo.

INDENIZAÇÃO RETORNO DE FÉRIAS. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre o pagamento destinado a reparar o dano sofrido pelo trabalhador em razão da rescisão do contrato do trabalho por iniciativa do empregador, sem justa causa, no prazo de trinta dias após o retorno das férias do trabalhador, dada a sua natureza indenizatória.

ABONO DE FÉRIAS. ASSIDUIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

O pagamento de quantia equivalente a até vinte dias do salário, juntamente com a concessão das férias, prevista em acordo coletivo, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, mesmo que escalonado segundo critério de assiduidade do trabalhador.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INSTRUMENTOS DE NEGOCIAÇÃO. DOCUMENTOS APARTADOS.

A lei de regência não é impositiva no sentido de que a disciplina integral do programa de Participação nos Lucros ou Resultados deve figurar, necessariamente, no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, podendo o detalhamento pormenorizado, desde que mantida a harmonia com as regras gerais, estar estipulado em documentos apartados. Porém, extrapola os níveis aceitáveis de informalidade e descentralização do regramento da participação, contrariando a Lei nº 10.101, de 2000, a fixação dos direitos substantivos da participação e as regras adjetivas pertinentes à participação nos resultados em telas de "slides de Power Point". A estipulação em documento apartado deve significar tão somente um mero detalhamento das regras, como mecanismo para viabilizar a operacionalização do regramento do programa, contemplando com mais especificidade as condições e formas de cálculo, bem como os critérios de avaliação para concessão da verba variável que escapa à tributação, e não a própria essência das regras de Participação nos Lucros ou Resultados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário. No mérito, por maioria, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os pagamentos realizados a título de "Programa Participativo GSP" (código M), "Programa Participativo sem Justificativa" (código O), "Indenização Retorno de Férias" (código I) e "Prêmio Férias" (código H). Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto que davam provimento parcial em maior extensão para excluir do lançamento, além da parte excluída pelo relator, os pagamentos realizados a título "Indenização Aposentadoria" (código G).

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Rayd Santana Ferreira, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andrea Viana Arrais Egypto e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada). Ausente o conselheiro Carlos Alexandre Tortato.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário manejado em face da decisão da 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), cujo dispositivo julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito tributário exigido. Eis a ementa do Acórdão nº 14-59.810 (fls. 3.301/3.405):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LANÇAMENTO. PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. INOCORRÊNCIA. NECESSIDADE DE CONFORMIDADE À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA COMO CRITÉRIO DE NÃO ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados da empresa - PLR não configuram fatos imunes à contribuição previdenciária, mas apenas passíveis de não incidência, desde que pagos em cumprimento à legislação de regência, no caso, a Lei no. 10.101/00.

PLR. INCREMENTO DE METAS. AUSÊNCIA DE METAS PRÉVIAS. PREVISÃO EM VALOR FIXO. INCABIMENTO.

É inerente ao vocábulo “incremento” a previsão de metas em relação às quais se tenha a previsão de fomento quanto ao atingimento em níveis maiores. A carência de metas prévias desnatura o próprio incremento, na medida em que lhe retira a base lógica de sua ocorrência, qual seja, o que deva ser incrementado/aumentado. Outrossim, a previsão de “incremento de metas” em valor fixo retira-lhe o caráter de PLR.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR em valores fixo previsto em acordos e convenções coletivos, pois a previsão de valor fixo desvincula o benefício da necessária relação capital-trabalho, na medida em que se tem a segurança do seu recebimento no valor estipulado, dispensando-se o fomento ao desejável aperfeiçoamento da atividade laboral do empregado.

PLR. PROGRAMAS PARTICIPATIVO, SEGURANÇA TOTAL E PERFORMANCE. AUSÊNCIA DE METAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de PLR relativos a programas participativos, quando ausente a fixação de metas para tanto.

Não é razoável que o direito à PLR seja passível de deferimento unicamente pela unilateralidade da empresa, no sentido de se

adotar ou não uma “ideia” ou “contribuição” do empregado, indicando este procedimento favorecimento a segurados determinados, o que viola a Lei no. 10.101/00.

Também desnatura a natureza de PLR pela ausência de regras capazes de justificar este benefício, tornando-se uma cláusula em branco sujeita ao arbítrio do contribuinte em detrimento do direito dos segurados empregados.

PLR. ELEMENTOS DE ADEQUAÇÃO À NÃO INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

A PLR não passível de incidência previdenciária deve ser objeto de efetiva negociação entre a empresa e seus empregados, materializando-se o resultado da negociação em instrumentos efetivos que definam regras claras e objetivas quanto aos direitos fixados e suas regras adjetivas.

Viola a Lei nº 10.101/00 o pagamento de PLR com base em acordos de trabalho e convenções coletivas de trabalho que não definam os elementos fundamentais ao direito, não definindo metas, periodicidade, formas de apuração entre outros, relegando esta função a negociações posteriores e alheias à definição substantiva da PLR.

Hipótese na qual não se aceita, sob o aspecto formal, como instrumento decorrente da negociação, a mera previsão de critérios da PLR em telas de slides do sistema PowerPoint, pois isto representa flagrantemente um informalismo capaz de ensejar a insegurança jurídica aos segurados empregados.

A possibilidade material de alteração constante do conteúdo dos slides de PowerPoint, como é de sua natureza, não permite que se tenha a segurança necessária a validar o seu conteúdo.

Não obstante o vício formal, a análise material das informações constantes dos arquivos PowerPoint demonstra não haver qualquer complementação material das metas e critérios de apuração do seu atingimento que supra a omissão dos acordos coletivos e convenções coletivas de trabalho, de forma a impedir que se aceite como não tributável os pagamentos levados a efeito a título de PLR.

Sob o ponto de vista material, o acordo e a convenção coletiva que decorrem da negociação devem prever as metas a serem atingidas, a forma de cálculo da participação, as bases sobre as quais esta será determinada, e os mecanismos de aferição quanto ao atingimento das metas previstas. Não configuram metas previstas ao PLR a redução do absenteísmo, tampouco a simples determinação do resultado final do EBITDA (“earnings before interest, taxes, depreciation and ammortization”).

O EBITDA (“earnings before interest, taxes, depreciation and ammortization”) pode consistir em meta a ser atingida desde que claramente haja a fixação do atingimento de um percentual maior relativamente ao índice apurado em período anterior.

Não se mostra cabível a fixação de metas em procedimento de negociação individual entre empregado/executivo e o respectivo gestor da unidade, configurando subjetivismo inaceitável pela Lei nº. 10.101/00. Ainda que se prove esta fixação, a mesma viola a necessária objetividade que deve marcar a regulação do PLR.

A existência de “ajustes”, propostos por gestores e submetidos ao Conselho de Administração, de forma discricionária, quanto à determinação do valor a ser pago a título de PLR, enquanto mecanismos subjetivos de determinação da vantagem econômica a executivos do contribuinte, impedem que se reconheça a existência de uma efetiva PLR não tributada.

PLR. GERENTES E CONSULTORES. VALORES PAGOS QUANDO DA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PAGAMENTO ADIANTADO. VIOLAÇÃO À DETERMINAÇÃO PRÓPRIA DO CONTRIBUINTE QUANTO À APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a gerentes e consultores, de forma adiantada, quando da rescisão do contrato de trabalho, antes que se tenha como consolidado o resultado do exercício em questão (EBITDA x Lucro Líquido do Grupo Gerdau). Hipótese na qual, a pretexto de uma regra de proporcionalidade, não se respeita a própria determinação prevista pela empresa quanto à aferição do resultado.

PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. QUALIDADE DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a administradores integrantes dos órgãos da sociedade anônima, na qualidade de contribuintes individuais, enquanto contraprestação pelo exercício da administração da sociedade, não se provando que os pagamentos se referem a dividendos oriundos do capital aplicado na pessoa jurídica.

PREVIDENCIÁRIO. ABONO ÚNICO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO. NÃO INCIDÊNCIA. PARECER DA PGFN. ABONO ÚNICO COMO FORMA DE SUBSTITUIÇÃO DE ADICIONAL DE INSALUBRIDADE.

Não incidem contribuições previdenciárias sobre o abono único, concedido de forma eventual, previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho, desde que inexistir outro fundamento relevante que implique na desconsideração da não incidência. Inteligência do artigo 19, § 2º. da Lei no 10.522/2002 e Parecer PGFN no. 2.114/11.

Incidem contribuições previdenciárias sobre o abono único, concedido de forma habitual, ainda que temporária (um ano), previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho como substituto remuneratório aos segurados que tiveram extinto seu

direito ao adicional de insalubridade. Situação na qual não se pode aplicar o disposto no Parecer PGFN nº. 2.114/11, pelo fato de materialmente o abono não assumir a essência de um pagamento por liberalidade de caráter eventual, mas, ao contrário, visar substituir parcela nitidamente remuneratória dos serviços prestados.

PREVIDENCIÁRIO. RUBRICAS INDENIZATÓRIAS. INCIDÊNCIA.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos a título de indenização sem que se tenha uma justificativa pela empresa, bem assim quanto às indenizações de retorno de férias e de aposentadoria, por representarem contraprestação pelo trabalho, não havendo fundamento à não-incidência.

PREVIDENCIÁRIO. PRÊMIO DE FÉRIAS. PREMIAÇÃO FOCADA NA REDUÇÃO DE ABSENTEÍSMO. INCIDÊNCIA.

Incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de premiação de férias, porquanto voltada à redução do absenteísmo, implicando em obrigação esta já inerente ao contrato de trabalho. Hipótese na qual a premiação paga pela empresa pela inexistência ou redução de faltas do trabalhador encontra sua razão de ser nas obrigações de cunho sinalagmático do contrato de trabalho, de forma que o seu pagamento seja uma extensão do salário devido pelo trabalho.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

2. Extraí-se do Relatório Fiscal, às fls. 298/364, que, na origem, o processo administrativo é composto por 11 (onze) Autos de Infração (AI), compreendendo o período de 01/2010 a 12/2010, inclusive décimo terceiro, assim formalizados:

- (i) **AI nº 51.038.702-0**, em que se exige da empresa a contribuição previdenciária patronal incidente sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais administradores (fls. 03/07);
- (ii) **AI nº 51.038.703-9 e 51.038.704-7**, relacionados às contribuições previdenciárias da empresa, e aquelas destinadas a outras entidades e fundos, respectivamente, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados no contexto da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), denominados "empregados em chefia" (fls. 08/75);
- (iii) **AI nº 51.038.705-5 e 51.038.706-3**, referentes às contribuições previdenciárias da empresa, e aquelas destinadas a outras entidades e fundos, respectivamente, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados no contexto da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), exclusivamente

no tocante às parcelas de incremento de metas, programas participativos e de segurança e performance (fls. 76/121);

(iv) **AI nº 51.072.635-6 e 51.072.636-4**, referentes às contribuições previdenciárias da empresa, e aquelas destinadas a outras entidades e fundos, respectivamente, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, exclusivamente quanto ao reenquadramento dos estabelecimentos como agroindústrias do FPAS 604 para o FPAS 787 (fls. 122/162);

(v) **AI nº 51.072.637-2 e 51.072.638-0**, referentes às contribuições previdenciárias da empresa, e aquelas destinadas a outras entidades e fundos, respectivamente, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, exclusivamente no que tange aos valores de abonos, prêmios e indenizações (fls. 163/230);

(vi) **AI nº 51.072.639-9**, em que se exige da empresa as contribuições destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, devido ao reenquadramento no FPAS do estabelecimento CNPJ 07.358.761/0019-98 (fls. 231/240); e

(vii) **AI nº 51.072.640-2**, relativo às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, exclusivamente quanto à diferença da parcela destinada ao financiamento dos benefícios de incapacidade, resultado de ajuste na alíquota pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP (fls. 241/295).

3. Segundo a fiscalização, foram identificados os seguintes fatos geradores durante o procedimento de auditoria, discriminados nos autos de infração por códigos de Levantamento Fiscal (fls. 364):

(i) ajuste alíquota do FAP (código A), item 18.1 do Relatório Fiscal (fls. 311/313);

(ii) ajuste do FPAS agroindústria e outras entidades (códigos B e C), itens 18.2 e 18.3 (fls. 313/323);

(iii) "Abono Coletivo" (código E), item 18.4 (fls. 323/330);

(iv) "Abono Coletivo" pago na rubrica de "Incremento Metas" (código F), item 18.4.13/18.4.14 (fls. 326/328);

(v) "Indenização Aposentadoria", "Indenização Retorno de Férias" e "Indenização sem Justificativa" (códigos G, I e J), item 18.5 (fls. 330/336);

(vi) "Prêmio Férias" (código H), item 18.6 (fls. 336/341);

-
- (vii) "Programa Performance" (código K), item 18.7.5.5.3 (fls. 350/351);
 - (viii) "Incremento Metas" (código L), item 18.7.5.5.1 (fls. 342/347);
 - (ix) "Programa Participativo GSP" (código M), item 18.7.5.5.2 (fls. 347/350);
 - (x) "Programa Segurança Total" (código N), item 18.7.5.5.3 (fls. 350/351);
 - (xi) "Programa Participativo sem Justificativa" (código O), item 18.7.5.5.2 (fls. 347/350);
 - (xii) Participação nos Lucros ou Resultados paga a "Chefes e Assessores" (código P), item 18.7.6 (fls. 351/359);
 - (xiii) Participação paga a "Gerentes e Consultores" (código T), item 18.7.6 (fls. 351/359);
 - (xiv) Participação adicional paga a "Gerentes e Consultores" (código U), item 18.7.6.13 (fls. 355/356);
 - (xv) Participação paga a "Gerentes e Consultores" na rescisão do contrato de trabalho (código Y), item 18.7.6.14 (fls. 356/359); e ;
 - (xvi) Participação Estatutária paga a Administradores (código Z), item 18.8 (fls. 359/363).

4. O contribuinte foi cientificado da autuação em 23/1/2015, por meio de procurador, conforme fls. dos autos, e impugnou a exigência fiscal (fls. 1.962/2.013, 2.016/2.067, 2.192/2.225 e 2.252/2.285).

4.1 No prazo de impugnação, a empresa efetuou o pagamento integral do crédito tributário vinculado aos seguintes fatos geradores: (i) ajuste alíquota do FAP (código A), (ii) ajuste FPAS agroindústria e outras entidades (códigos B e C), (v) indenização sem justificativa (código J) e (xvi) participação estatutária dos administradores (código Z).

5. Intimada da decisão de piso em 14/4/2016, data em que efetuou consulta no endereço eletrônico atribuído pela administração tributária, segundo fls. 3.461/3.464, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 16/5/2016, cujos argumentos de defesa estão a seguir a resumidos (fls. 3.465/3.544).

- (i) as parcelas pagas a título de "Incremento Metas" (código L), "Programa Participativo GSP" (código M), "Programa Participativo sem Justificativa" (código O), "Programa Segurança Total" (código N) e "Programa Performance" (código K) são despedidas de natureza salarial, constituindo-se

em pagamentos de caráter eventual e não habitual (art. 28, § 9º, alínea e, item 7, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991);

(ii) os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados aos "Chefes e Assessores" (código P) e "Gerentes e Consultores" (código T), inclusive a parcela adicional (código U) e aquela paga na rescisão do contrato de trabalho (código Y), cumprem integralmente os aspectos formais e materiais exigidos pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, para fins de afastamento da incidência tributária, nos termos previstos no art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

(iii) os pagamentos realizados a título de "Abono Coletivo Incremento Metas" (código F), "Indenização Retorno de Férias" (código I) e "Indenização Aposentadoria" (código G) escapam à incidência tributária, pois dotados de natureza indenizatória; e

(iv) os valores pagos a título de "Prêmio Férias" (código H) estão desvinculados do salário do trabalhador, nos termos do art. 144 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e art. 28, § 9º, alínea "e", item 6, da Lei nº 8.212, de 1991.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

6. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

7. Passa-se, na sequência, à análise dos pontos controvertidos, tendo em conta as matérias devolvidas para exame do órgão "ad quem".

a) Programa de Participação nos Resultados

8. É tratado, neste tópico, especificamente os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Resultados, os quais fazem parte do Sistema de Remuneração por Resultados da Empresa Gerdau, composto por uma parte compulsória (em que todos os empregados participam por meio do Programa Metas) e uma parte individual de participação espontânea.

9. De acordo com a fiscalização, o Programa de Participação nos Resultados é dividido em dois níveis de empregados:

(i) "Empregados em chefia", integrado pelos vice-presidentes não estatutários, diretores, gerentes, consultores, técnicos, chefes e assessores técnicos; e

(ii) "Empregados não em chefia", que abrange os demais empregados da empresa.

a.1) Participação paga aos "Empregados não em chefia"

10. Os denominados "Empregados não em chefia" recebem a participação nos resultados sob as rubricas "2110 - PROGRAMA METAS" e "2115 - DIFERENÇA PROGRAMA METAS", cujos pagamentos efetuados pela empresa não compõem o lançamento fiscal.

11. Em relação a esses segurados empregados, o crédito tributário apurado pela fiscalização corresponde a pagamentos complementares através de outras rubricas, a seguir examinadas.

(i) "Incremento Metas" (código L)

12. Entendeu o acórdão recorrido pela incidência da tributação sobre os pagamentos efetuados pela recorrente a título de "Incremento Programas Metas" (rubrica 2293) e "Incremento Metas" (rubrica 2465), incluídos nas respectivas folhas de pagamento de salários dos empregados.

13. Segundo a autoridade lançadora, a verba é uma parcela adicional da Participação nos Lucros ou Resultados, prevista em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), inexistindo, contudo, previsão de atingimento de metas pelos empregados para o seu recebimento, sendo o pagamento líquido e certo, em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000 (item 18.7.5.5.1 do Relatório Fiscal, às fls. 342/347).

13.1 Os valores pagos pela empresa compõem as planilhas de fls. 1.510/1.572 e 1.573/1.574, respectivamente, por empregado e estabelecimento.

14. A recorrente argumenta que a parcela não se trata de um incremento de participação com fulcro na Lei nº 10.101, de 2000. Consiste, em verdade, em um abono pago de forma eventual vinculado à assiduidade, o qual está desvinculado do salário e previsto em ACT.

15. Pois bem. As parcelas denominadas "Incremento Programas Metas" e "Incremento Metas" estão previstas em ACT's vinculados aos diversos estabelecimentos do contribuinte. Transcrevo de forma exemplificativa as respectivas cláusulas nos acordos coletivos (GRIFEI):

ACT 2010/2011 Riograndense, CNPJ 07.358.761/0007-54 e 07.358.361/0011-30 (fls. 868)

“CLÁUSULA TERCEIRA - INCREMENTO NO PROGRAMA METAS - PAGAMENTO Para os empregados com contrato em vigor em 23/11/2009, nos termos estabelecidos neste Acordo, e para atender o disposto no inciso XIV do artigo 7º da Constituição Federal, a EMPRESA pagará em 13 de novembro de 2009, sob a denominação de "incremento no Programa Metas" os seguintes valores:

a) R\$ 3.000,00 (três mil reais), aos empregados que trabalham em regime de revezamento;

b) R\$ 800,00 (oitocentos reais), aos empregados que trabalham no regime de horário denominado "Turno Único"”¹

ACT 2010/2012 Barão de Cocais, CNPJ 07.358.761/0016-45 (fls. 804)

13. PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO NA NEGOCIAÇÃO DA REMUNERAÇÃO POR RESULTADOS NA EMPRESA

¹ Art. 7º, inciso XIV, da Constituição Federal: Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XIV - jornada de seis horas para o trabalho realizado em turnos ininterruptos de revezamento, salvo negociação coletiva;

O Sindicato reconhece expressamente, que os Programas de Remuneração por Resultados, implementados na Empresa desde 01/03/96, com a participação da Comissão dos Empregados, preenchem os requisitos previstos na legislação específica.

Nos meses de janeiro e julho, com o objetivo de incentivar a frequência ao trabalho, diminuindo o absentismo, a Empresa concederá aos empregados um "Incremento no Programa Metas", conforme abaixo discriminado:

- aos empregados que tiverem 0 (zero) falta: 50% do salário nominal;*
- aos empregados que tiverem 1 (uma) falta: 35% do salário nominal;*
- empregados que tiverem de 2 (duas) a 5 (cinco) faltas: 29% do salário nominal.*

13.1 *Para fins de recebimento do incremento metas, não são consideradas as faltas ao serviço pelos motivos previstos no artigo 473 CLT.*

13.2 *A partir de 01/06/2004, o valor pago a título de "Incremento no Programa Metas" será de 50% do salário nominal por semestre, limitado a R\$ 600,00 (seiscentos reais). Este valor será corrigido anualmente a partir de junho de 2005 no mesmo percentual aplicado na correção dos salários. O pagamento deste incremento obedecerá ao critério de faltas definido no item 13. Terá direito a este incremento apenas o empregado que contar pelo menos com 1 (hum) ano de trabalho.*

O valor atualizado para o período 01/06/2010 a 31/05/2011 é R\$ 848,00 (Oitocentos quarenta e oito reais).

13.3 *Havendo, por qualquer motivo, a supressão do Programa de Participação nos Resultados da Empresa, o pagamento do incremento será mantido nos mesmos termos ora ajustados.*

ACT 2010/2011 Minas Gerais, CNPJ nº 07.358.761/0017-26 (fls. 820/821)

6. PAGAMENTO DE INCREMENTO NO PROGRAMA METAS

Os trabalhadores que laborarem em turnos ininterruptos de revezamento, nos termos estabelecidos neste acordo, e para atender o disposto no inciso XIV, do artigo 7º da Constituição Federal, receberão em 26/02/2010 sob a denominação de "Incremento no Programa Metas" o valor equivalente a R\$ 1.100,00 (Hum mil e cem reais) por empregado, que não poderá ser descontado do resultado apurado semestralmente pelo Programa Metas.

ACT DIVINÓPOLIS 2010, CNPJ nº 07.358.761/0018-07 (fls. 856)

PROGRAMA METAS - ACORDO COMPLEMENTAR

(...)

Considerando o disposto no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal e as Medidas Provisórias que o regulamentam,

Considerando a implantação do PROGRAMA METAS, para pagamento aos empregados da participação nos resultados da EMPRESA, com vigência a partir de abril/1996;

(...)

O qual reger-se-á pelas seguintes cláusulas e condições:

01. A **EMPRESA** pagará aos empregados lotados em Divinópolis, excluídos os aprendizes, Chefes, Assessores Técnicos, Gerentes e Diretores, como incremento à participação nos resultados relativos ao período compreendido entre 1º de julho de 2010 e 31 de dezembro de 2010, a quantia de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

02. Os empregados admitidos após 01 de maio de 2010, terão o incremento desta cláusula pago de forma proporcional em número de 1/12 avos para cada mês ou fração superior a 15 dias trabalhados até 31/10/10.

03. O pagamento será efetuado em uma única parcela, até o dia 06 de dezembro de 2010, mediante crédito na conta-corrente dos empregados da Empresa.

(...)

ACT Araçariguama 2009/2011, CNPJ nº 07.358.761/0041-56 (fls. 877/878)

05. INCREMENTO NO PROGRAMA METAS - PAGAMENTO

Para os empregados com contrato em vigor nesta data, nos termos estabelecidos neste Acordo, e para atender o disposto no inciso XIV, do artigo 7º da Constituição Federal, a empresa pagará no dia 04 de maio de 2007, sob a denominação de "incremento no Programa Metas" os seguintes valores:

a) R\$ 3.000,00 (três mil reais), aos empregados que trabalharão nos regimes de horário denominados "Duas Turmas (5 x 2)" e "Três Turmas em Dois Turnos (4 x 2)";

b) R\$ 3.000,00 (três mil reais), aos empregados que trabalharão no regime de horário denominado "Quatro Turmas {6 x 2}";

c) R\$ 3.000,00 (três mil reais), aos empregados que trabalharão no regime de horário denominado "Turno Único";.

d) os empregados que trabalharão em "Turno Único", caso sejam transferidos para os regimes de horário referidos nos itens "a" e "b" acima, terão direito ao pagamento dos valores ali previstos, de maneira proporcional, levando em conta que a vigência deste Acordo é de 2 anos

16. Como se observa dos textos copiados, os pagamentos estão atrelados, em linhas gerais, à assiduidade ou ao regime de trabalho realizado em turnos ininterruptos de revezamento. Em todos os casos, a finalidade é clara no sentido de incentivar o aumento da produtividade do trabalhador, configurando uma remuneração destinada a retribuir o trabalho prestado.

16.1 As cláusulas dos acordos consistem no pagamento de um complemento salarial ao segurado empregado, ainda que distinto de uma efetiva participação nos lucros ou resultados nos moldes da Lei nº 10.101, de 2000, dada a falta de qualquer parâmetro objetivo associado à obtenção de resultado ou meta para o recebimento da parcela.

16.2 Em alguns acordos coletivos de trabalho, inclusive, o incremento no programa metas é anualmente renovado, cujo montante corresponde a um percentual do salário nominal, reajustado no mesmo percentual aplicado à correção dos salários (por exemplo, ACT 2010/2012 Barão de Cocais).

17. Dessa feita, não há como aceitar a tese de que os pagamentos sob as rubricas alhures mencionado possuem a natureza de abono único, excepcional e desvinculado da remuneração do segurado empregado.

17.1 Ao caso sob exame, além de inaplicável o entendimento do Ato Declaratório nº 16/2011, emitido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, não se trata de hipótese de conversão em pecúnia de abono assiduidade não gozado, o que poderia levar à conclusão de uma natureza indenizatória para as parcelas recebidas pelos trabalhadores.

18. Diferentemente da nomenclatura da legislação trabalhista, a legislação previdenciária utiliza a expressão "destinados a retribuir o trabalho", em detrimento de "contraprestação do serviço", o que evidencia nitidamente, no âmbito previdenciário, o caráter da remuneração avaliado em função do conjunto do relação laboral, e não simplesmente prestação "versus" contraprestação.

19. Além do que a eventualidade da remuneração na legislação previdenciária está associada a incerteza, a imprevisão do seu pagamento, o que revela-se incompatível com a previsão do direito em acordo coletivo, pois já integrante da expectativa do segurado empregado.

20. Registro, por fim, que, segundo minha convicção, os ganhos eventuais e os abonos a que alude o item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, devem estar expressamente desvinculados do salário por força de lei, para só então não integrar a remuneração do segurado empregado.

20.1 Com efeito, por meio da alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, o Poder Executivo não repetiu a redação original da Lei nº 8.212, de 1991. Além de

suprimir o artigo "os" que antecede "abonos", explicitou que a desvinculação do salário deverá decorrer da lei:

"ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei".

20.2 Segundo a redação da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador não separou os ganhos eventuais e os abonos em alíneas distintas. Com mais evidência, o regulamento também não o quis fazer, porquanto poderiam, ambos os diplomas, dar tratamento distinto a cada uma das espécies, como se infere do rol de parcelas não integrantes do salário-de-contribuição detalhado no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e no § 9º do art. 214 do RPS.

20.3 Quanto ao termo "expressamente", a contribuição previdenciária é espécie de tributo. Mais que razoável, portanto, que estejam definidas em lei as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração, assim como as respectivas situações e condições, por ser inconcebível deixar a exclusão da tributação ao alvedrio do sujeito passivo.

21. Logo, sem razão a recorrente.

(ii) "Programa Participativo GSP" (código M) e "Programa Participativo sem Justificativa" (código O)

22. O agente fiscal identificou o pagamento de valores a título de "Programas Participativos", sob a rubrica 2350, qualificando-os como prêmios concedidos a título de incentivo ao incremento da produtividade e, portanto, integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a terceiros (item 18.7.5.5.2, fls. 347/350).

22.1 Os valores pagos pela empresa estão detalhados nas Planilhas às fls. 1.577/1.591 e 1.592/1.611.

23. Quando intimada a apresentar as regras e a metodologia de cálculo dos programas participativos, a empresa forneceu, segundo a fiscalização, a documentação relativa a praticamente 50% dos pagamentos realizados, vinculados ao Grupo de Solução de Problemas - GSP (fls. 1.644/1.647). Por outro lado, quanto aos demais pagamentos não contemplados diretamente no "Programa Participativo GSP", a fiscalizada deixou de fornecer ao agente lançador a documentação específica vinculada aos requisitos do programa.

23.1 De forma adicional, mas também em resposta à intimação fiscal, prestou os seguintes esclarecimentos sobre os programas participativos implantados pela pessoa jurídica (fls. 347/348 e 532):

Item 5: *O Sistema de Remuneração por Resultados da Gerdau para Operativos e Administrativos está composto por uma parte coletiva e compulsória (em que todos participam através do Programa Metas) e de uma parte individual de participação espontânea e livre organização entre os participantes (pode ser individual, em duplas, trios ou grupos de 6 ou mais pessoas), através dos Programas Participativos.*

Temos mais de uma modalidade de Programas Participativos (sendo os principais os Grupos de Solução de Problemas e os

programas de Sugestões dentre outros), mas, basicamente, seu funcionamento está embasado na participação espontânea do Colaborador, identificando problemas ou oportunidades de melhoria em sua área e propondo as soluções.

Considerando-se o retorno obtido pela empresa com a implementação destas soluções, é paga ao Colaborador uma contrapartida financeira adicional ao seu PPR proporcional ao ganho obtido pela empresa.

A tabela de resultados comprovados versus participação no resultado distribuída aos colaboradores encontra-se anexa a este material.

Quanto à associação destes programas aos Acordo Coletivos, em função do grande número de acordos que temos vigentes com as mais diversas entidades sindicais em todo o país e cada um regido de acordo com as especificidades locais decorrentes das negociações, esclarecemos que os Programas Participativos compõem o Sistema de Participação nos Resultados da Gerdau e como tal estão reconhecidos em os Acordos Coletivos firmados entre a empresa e os Sindicatos. A título de exemplo podemos verificar a cláusula 13a do ACT de Divinópolis, onde o Sindicato expressamente reconhece todos estes Programas Participativos (SST, GSP, ATP, etc.) componentes do Sistema de Remuneração por Resultados da organização, em anexo.

E por fazerem parte do Programa de Participação nos Resultados da Gerdau, os Programas Participativos compõe base apenas para fins de Imposto de Renda.

24. Em sua petição recursal, a recorrente reforça as justificativas apresentadas à fiscalização, com a defesa do caráter não salarial das parcelas pagas aos segurados empregados. Destaco os seguintes argumentos:

(i) A participação nos referidos programas é facultativa e não integra as obrigações do contrato de trabalho;

(ii) O recebimento não é habitual e não integra a remuneração ajustada;

(iii) Os referidos programas possuem como característica intrínseca o incentivo ao desenvolvimento profissional dos funcionários, não sendo configurado como bônus.

25. Pois bem. Em princípio, a regulamentação interna dos programas participativos afastaria o caráter de ganho eventual, eis que haveria um grau de expectativa do segurado empregado no recebimento da parcela.

26. Contudo, a questão da incidência ou não da tributação sobre as parcelas demanda, antes de tudo, a análise da subsunção do fato à norma jurídica de que trata o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

27. A respeito da interpretação do dispositivo de lei, minha percepção é que todos os valores pagos em pecúnia aos segurados empregados destinados a retribuir o trabalho, ainda que desprovidos de habitualidade, estão incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária.

28. Daí porque, em situação análoga a que se examina, embora não idêntica, posicionei-me no sentido de que os pagamentos realizados ostentavam a natureza jurídica de "prêmios", com nítida feição salarial, decorrentes do vínculo laboral entre empregado e empregador, como forma de retribuição pelo trabalho executado que cumpria a condição previamente estipulada pela empresa (Acórdão nº 2401-004.212, em sessão de 8 de março de 2016).

29. Ocorre que avaliando com mais profundidade o tema, com reflexão sobre a argumentação oposta à minha interpretação, decidi rever a questão, entendendo que tal natureza de parcela está fora do campo de incidência tributária a que alude o art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Explico.

30. Segundo informado pela recorrente, e conforme documentação que instrui os autos, os "Programas Participativos" estão formatados com base na participação espontânea do segurado empregado, mediante identificação de problemas ou oportunidades de melhoria em sua área, com proposição das soluções necessárias.

30.1 Em outras palavras, os projetos têm como diretriz a contribuição do empregado à empresa, através do oferecimento de ideias/sugestões e/ou formação de grupos para resoluções de problemas identificados nas diferentes áreas da empresa fiscalizada, que possam, ao final, trazer benefícios claramente comprováveis, mesmo que não financeiramente mensuráveis.

31. Nesse tipo de programa de estímulo à participação dos trabalhadores, a solução apresentada ou a ideia sugerida pelo empregado ou grupo de colaboradores não será, necessariamente, acatada ou mesmo implementada pela empresa. Significa que os valores estipulados pela empresa, no caso dos pagamentos realizados, não configuram remuneração pelo trabalho realizado, eis que não se inserem ou mesmo guardam relação direta com o contrato de trabalho.

31.1 O esforço do trabalhador não implica, inevitavelmente, o pagamento. A verba paga tem um caráter potestativo, dado que o pagamento é uma prerrogativa unilateral e exclusiva da empresa, após avaliar a solução construída, a manutenção dos resultados

planejados ou a ideia apresentada pelo trabalhador, faltando um caráter sinalagmático na sua previsão.

32. A decisão de piso, conquanto tenha concluído pela manutenção do lançamento fiscal, não destoia da perspectiva aqui exposta no tocante às premissas dos programas participativos da empresa (fls. 3.353):

(...)

Ou seja, qualquer contribuição do empregado, ao livre critério do contribuinte, pode ensejar o pagamento da parcela. Isto mostra que (i) o empregado não tem controle sobre o que pode ou deve fazer para receber o benefício, (ii) cabendo à empresa “aferir”, de forma arbitrária, sobre o merecimento do empregado. Estes dois aspectos demonstram de forma inequívoca que o pagamento da rubrica “2350 - PROGRAMAS PARTICIPATIVOS” é unilateral, não havendo qualquer caráter sinalagmático na sua previsão, conferindo à empresa o poder de determinar livremente quem deva e quem não deva recebê-la. Ainda, a unilateralidade se manifesta pela ausência de qualquer parâmetro de cálculo ou concessão, permanecendo no campo da especulação o proveito da ideia ou contribuição do empregado à empresa.

(...)

33. Em que pese a pessoa jurídica não ter apresentado a totalidade da regulamentação interna, considerando os diversos programas participativos da organização empresarial mantidos nos distintos estabelecimentos, estou convencido de que os pagamentos efetuados em folhas de pagamento, sob a mesma rubrica 2350, possuem uma estrutura básica e natureza jurídica semelhantes. Por conseguinte, merecem idêntico tratamento tributário no âmbito do contencioso administrativo.

34. Logo, diante da ausência do caráter remuneratório, cabe decotar do lançamento fiscal os pagamentos realizados a título de "Programa Participativo GSP" (código M) e "Programa Participativo sem Justificativa" (código O).

(iii) "Programa Segurança Total" (código N) e "Programa Performance" (código K)

35. Da mesma forma que os "Programas Participativos", a auditoria fiscal identificou nas folhas de pagamento valores a título de "Programa Segurança Total" e "Programa Performance", respectivamente, nas rubricas 2395 e 2435 (item 18.7.5.5.3, às fls. 350/351). Segundo a fiscalização, apenas 5 (cinco) segurados empregados, do universo de trabalhadores que integra a empresa, foram agraciados no período por intermédio dessas rubricas.

36. Alega a recorrente que as verbas questionadas não possuem as características de contraprestação e habitualidade do pagamento, próprias da remuneração, tendo ocorrido os pagamentos de forma eventual no ano-calendário de 2010. Assevera que os pagamentos foram realizados aos empregados no contexto das mesmas características dos programas participativos antes citadas.

37. Pois bem. Repito que os valores pagos em pecúnia aos segurados empregados destinados a retribuir o trabalho, ainda que desprovidos de habitualidade, estão incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária.

38. Tal como na fase investigatória, a empresa continua tão somente a discorrer acerca da possível natureza jurídica dos pagamentos efetuados aos segurados empregados, sem contudo apresentar/explicar, efetivamente, o regramento interno dos programas específicos, que demonstre os objetivos, as definições e os critérios de elegibilidade e aferição dos resultados.

39. Saliento que, segundo o discurso de defesa, os programas possuem como objetivo "fomentar a atividade da recorrente, aumentando o volume de vendas, reduzindo o índice de inadimplência".

39.1 Assim, torna-se imprescindível conhecer com detalhes as condições de aplicação dos "Programa Segurança Total" e "Programa Performance" mantidos pela empresa, dado o seu alcance extremamente limitado, porquanto beneficiou no ano de 2010 apenas cinco empregados, dentro de um ambiente laboral de centenas de trabalhadores, o que sinaliza fortemente a existência de pagamento a título de contraprestação pelo trabalho, como vantagem individual.

40. Inviável, no estágio de instrução dos autos, a avaliação da ausência do caráter de retribuição pelo trabalho. Com base no tradicional critério de distribuição do ônus probatório, cabe ao sujeito passivo, ora recorrente, comprovar, utilizando da linguagem de provas, que os fatos jurídicos amoldam-se à alguma condição da lei que exclui a tributação sobre os pagamentos realizados.

40.1 Nesse sentido, o Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, aplicado em caráter subsidiário ao processo tributário federal, contém previsão expressa sobre a distribuição do ônus probatório:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

41. Logo, sem razão a recorrente, devendo manter-se o lançamento do crédito tributário.

a.2) Participação paga aos "Empregados em chefia"

42. Os denominados "Empregados em chefia" estão divididos em 2 (dois) sub-grupos de colaboradores (item 18.7.6 do Relatório Fiscal, às fls. 351/355):

(i) os "Chefes e Assessores" (código P), cujos pagamentos se dão sob as rubricas "2110 - PROGRAMA METAS" e "2115 - DIFERENÇA PROGRAMA METAS", as mesmas utilizadas para os "Empregados em não chefia"; e

(ii) os "Gerentes e Consultores" (código T), cuja participação nos resultados se dá através de pagamentos nas rubricas "2135 - PROGRAMA METAS EXEC." e "2140 - PROGRAMA METAS EXEC."

42.1. Os valores pagos pela empresa no ano de 2010 a título de Participação nos Resultados, sob tais rubricas, estão discriminados nas Planilhas de fls. 1.612/1.629 e 1.630/1.635.

43. Expõe a autoridade lançadora que o Acordo Coletivo de Trabalho para pagamento da participação nos resultados aos "Empregados em chefia" foi firmado com a Comissão de Negociação da Participação nos Resultados, contando com a atuação de membro vinculado à Confederação Nacional dos Profissionais Liberais (fls. 2.093/2.095).

43.1 Porém, ressalva a fiscalização, tal instrumento de negociação é extremamente sucinto e genérico, deixando de atender ao estabelecido no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, limitando-se as suas cláusulas no que tange ao estabelecimento das regras dos direitos substantivos da participação nos resultados, bem como as regras adjetivas de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, ao texto abaixo reproduzido:

(...)

03. DA CRIAÇÃO E MUDANÇA DO PROGRAMA

As partes reconhecem que o Programa de Participação nos Resultados é criado ou alterado em função de oportunidades que visam melhorias nos resultados das EMPRESAS, levando em conta o dinamismo das atividade empresariais e da economia, motivo pelo qual poderá ser revisto pelas EMPRESAS.

04. BASE DA PARTICIPAÇÃO

A participação de que trata o presente Acordo, para os Vice-Presidentes não estatutários, Diretores, Gerentes e Consultores Técnicos, tem como base o lucro consolidado do GRUPO GERDAU e será apropriada, por EXECUTIVO, de forma proporcional à remuneração básica que recebe, levando em conta o nível e número de salários, e suportada, pela EMPRESA, conforme os benefícios auferidos pelas mesmas em decorrência da atividade do EXECUTIVO, obedecidos os indicadores para aferição previamente ajustados com o EXECUTIVO beneficiado.

Para as Chefias e Assessores Técnicos, a participação nos resultados está atrelada unicamente ao seu desempenho individual, resultante do processo de Planejamento de Avaliação e Desempenho.

05. PAGAMENTO DA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

O pagamento da Participação nos Resultados não será efetuado com periodicidade inferior a um semestre civil. Tal pagamento dar-se-á mediante crédito na conta corrente dos EXECUTIVOS, sem incidência de qualquer encargo trabalhista ou

previdenciário, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

43.2 Acrescenta o agente fiscal que, devidamente intimada, a empresa forneceu como documentação complementar, sem data ou assinatura, do Programa de Participação nos Resultados dos executivos, equivalente ao detalhamento das regras da participação, um conjunto de "slides de Power Point", denominado de "Remuneração Variável - Incentivo de Curto Prazo - Chefes e Assessores", "Remuneração Variável - Incentivo de Curto Prazo - Diretores, Gerentes e Consultores" e de Plano de Avaliação e Desenvolvimento - PAD (fls. 1.662/1.666, 1.667/1678 e 2.117/2.138). Entretanto, para a autoridade tributária a documentação não integra o acordo coletivo.

43.3 Finaliza a fiscalização dizendo que as apresentações em "Power Point" não comprovam a existência de negociação com os empregados, podendo alterações de regras serem efetuadas unilateralmente pela empresa, sem que haja o efetivo envolvimento das partes que assinaram o acordo coletivo.

44. Em contraponto, assinala a recorrente a inexistência de vícios formais ou materiais no Programa de Participação nos Resultados, destinados aos cargos executivos, implementados no âmbito do Grupo Gerdau.

44.1 Sob o aspecto formal, aduz que é equivocada a exigência fiscal no sentido de que o acordo coletivo tenha que prever em sua completude todos os detalhes relacionados a metas ou resultados que devam ser atingidos pelos empregados para o recebimento da participação, admitindo-se a disciplina complementar em documentos executivos apartados, o que se justifica, inclusive, pela complexidade da estrutura operacional e administrativa de empresas do porte da recorrente.

44.2 No que tange ao aspecto material, a empresa recorrente contesta a análise empreendida pela decisão de primeira instância, discorrendo de maneira pormenorizada sobre a adequação substancial do Programa de Participação nos Resultados às regras e aos critérios estabelecidos na Lei nº 10.101, de 2000.

45. Pois bem. O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, abaixo copiado, estipula requisitos a serem observados nos acordos para pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, a fim de que produzam os efeitos tributários que a lei estabelece.

Art. 2º (...)

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

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

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

(...)

(GRIFEI)

46. Por exigência da lei específica, as regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo.

47. Os instrumentos de negociação deverão conter regras inequívocas e de fácil compreensão para os trabalhadores no que tange à aquisição do direito ao pagamento das parcelas, inclusive quanto aos critérios de aferição do cumprimento das metas acordadas, de modo a que se possa atestar com segurança que os valores pagos equivalem à participação prevista no acordo.

48. Na linha das ponderações trazidas no recurso voluntário, a lei de regência não é impositiva no sentido de que a disciplina integral do programa de participação deve figurar, necessariamente, no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, podendo o detalhamento pormenorizado, desde que mantida a harmonia com as regras gerais, estar estipulado em documentos apartados ou mesmo em outros canais de comunicação interna, sempre, independentemente da opção escolhida pela partes, com pleno acesso e conhecimento dos trabalhadores.

49. Especialmente em empresas estruturadas, é comum a disponibilização de mecanismos internos de divulgação e esclarecimentos a respeito do programa de participação mantido pela pessoa jurídica, inclusive com o uso de plataformas digitais para avaliações de desempenho dos trabalhadores.

50. Porém, a hipótese que se verifica dos autos extrapola os níveis aceitáveis de informalidade e descentralização do regramento da participação nos resultados, contrariando a Lei nº 10.101, de 2000.

51. Afirma a recorrente no recurso voluntário que o próprio acordo coletivo determina que as metas e resultados serão realizados em documento apartado. Assim não me parece, pois o instrumento é omissivo quanto a disciplinamento de questões em documento anexo ou separado.

51.1 Em verdade, para ser fiel ao conteúdo do acordo coletivo, antes já reproduzido, ele estabelece que a participação nos resultados para as chefias e assessores técnicos estará atrelada ao desempenho individual, resultante do processo de Planejamento de Avaliação e Desempenho. Não explica, contudo, o que é, nem onde se localiza ou localizará tal documento de avaliação e desempenho.

52. Em teoria, a cláusula quarta do acordo coletivo seria destinada à fixação dos direitos substantivos da participação dos segurados empregados e das regras adjetivas para recebimento. Falta a tal item, conforme ressalta a autoridade lançadora, a imprescindível objetividade e clareza no concernente a mínima delimitação dos direitos e das regras de participação como exige a lei de regência, com o propósito de não deixar margem à discricionariedade do empregador e a valorações subjetivas dos avaliadores.

52.1 Transcrevo as considerações do agente fiscal, porquanto traduzem com fidelidade, a meu ver, os contornos do instrumento de negociação coletiva de fls. 2.093/2.095 (fls. 352/353):

(...)

b) Em sua cláusula 4ª, o Acordo estabelece como regras à fixação dos direitos substantivos da participação uma medição com base no lucro consolidado do GRUPO GERDAU. Não há nenhuma previsão de como isso seria feito, de quais seriam os indicadores de lucratividade que seriam utilizados pela empresa e nem qual percentual deste lucro seria utilizado para distribuição via PLR.

O Acordo também estabeleceu que este valor fosse distribuído por executivo ("empregados em chefia" para fins deste relatório), de forma proporcional à remuneração básica que recebe, levando em conta o nível e número de salários. Mais uma vez o Acordo é genérico, não estabelecendo regras de proporcionalidade entre a remuneração e o lucro, nem estabelecendo o que seria e quais seriam os níveis salariais.

c) Em sua cláusula 4ª, o Acordo estabelece como regras adjetivas e mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, que o valor de PLR a ser distribuído seria medido conforme os benefícios auferidos pela empresa em decorrência da atividade do executivo, obedecidos os indicadores para aferição previamente ajustados com o executivo beneficiado. Mais uma vez a regra é apenas um simples balizador, sem objetividade alguma. O Acordo não estabelece como seria feita esta medição dos benefícios auferidos pela companhia, quais seriam os indicadores para aferição e como esta seria feita. O Acordo ainda diz que para as Chefias e Assessores Técnicos, a participação nos resultados está atrelada unicamente ao seu desempenho individual, resultante do processo de Planejamento de Avaliação e Desempenho. Todavia, mais uma vez, não há detalhamento algum de como seria feita esta avaliação individual, quais seriam os critérios, como eles seria medidos, e como isto estaria relacionado ao valor a ser distribuído pela empresa.

(...)

53. É evidente, para mim, que o acordo coletivo não cumpre o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, por não constar do instrumento formalizado as regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

54. Entretanto, argumenta a empresa fiscalizada que o detalhamento feito em documento apartado ao acordo coletivo, não tem o condão de desnaturar os pagamentos, tendo em vista a interpretação dos objetivos e da normatividade a respeito da participação nos resultados. Nessa linha de compreensão da questão, aponta a existência do conjunto de "slides em Power Point".

55. Não posso concordar. Não há provas que os "slides em Power Point" constituem-se em instrumentos decorrentes de negociação coletiva e, muitos menos, que integrem o acordo coletivo. A toda a evidência, consistem em informações internas da empresa fiscalizada.

55.1 As telas anexadas aos autos, às fls. 1.662/1.666, 1.667/1678 e 2.117/2.138, até podem representar um documento na acepção ampla da palavra, representativo de um fato. Todavia, não constituem um instrumento criador de um ato, na acepção da lei, o qual é uma espécie de documento que preenche certos requisitos formais imprescindíveis para a produção de efeitos jurídicos.

55.2 De mais a mais, o que se tolera é um mero detalhamento das regras da participação em documento apartado, como mecanismo para viabilizar a operacionalização do regramento, contemplando com mais especificidade as condições e formas de cálculo, bem como os critérios de avaliação para concessão da parcela variável que mantém-se alheia à tributação.

55.3 De maneira inapropriada, o conjunto de "slides em Power Point" representa, na verdade, a própria essência do Programa de Participação nos Resultados, não um complemento, haja vista que sua finalidade é exatamente demarcar os direitos substantivos da participação e as regras adjetivas pertinentes.

55.4 Há sérias dúvidas, considerando os elementos de prova dos autos, que o conjunto de "slides em Power Point", como apresentado, seria, efetivamente, fruto de um processo de negociação entre as partes, com participação do sindicato. Não é demasiado recordar que o mecanismo de proteção dos direitos dos trabalhadores na participação nos resultados, de acordo com a Lei nº 10.101, de 2000, não se restringe à só assinatura de um instrumento de negociação:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (grifou-se)

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

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

(...)

(GRIFEI)

55.5 Segundo apontou a decisão de piso, a tela extraída da Internet do sítio da Federação Brasileira dos Administradores, com divulgação em 23/2/2015, reflete uma notícia do ano de 2015, não ganhando força probatória para confirmar publicidade e eventual processo de negociação relativamente aos pagamentos ocorridos no ano de 2010, decorrentes de acordo coletivo assinado em 2008.

56. Longe de privilegiar a forma em prol da substância do ato jurídico, o julgador administrativo não pode legitimar o aberto desprezo quanto aos requisitos formais estabelecidos na Lei nº 10.101, de 2000, para a formação do ato consensual entre empresa e trabalhadores.

56.1 Caso contrário, chegar-se-á ao extremo de permitir-se a fixação integral dos direitos substantivos e das regras adjetivas em documentos apartados, sem controles de datas, assinaturas e publicidade, que comprovem a implementação da participação por meio de instrumentos normativos negociados. De modo que a possibilidade de alteração das regras e da metodologia de aferição dos resultados pela empresa poderá ocorrer a qualquer tempo.

57. Logo, o descumprimento incontestável dos requisitos formais, como é a hipótese destes autos, é motivo suficiente para afastar a natureza de participação nos resultados nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, ensejando a incidência da tributação e a manutenção do lançamento fiscal.

58. Sob o ponto de vista material, entendo desnecessária o exame percuente como foi realizado pela decisão de piso. Até porque a autoridade lançadora não concentrou a acusação em tais requisitos do conjunto de "slides em Power Point".

59. Nada obstante, é pertinente articular breves comentários sobre a possibilidade de alteração unilateral das regras de cálculo da participação, como mencionou o agente fiscal no Termo de Verificação Fiscal.

60. A Participação nos Resultados envolve, embora não só, uma clara metodologia de negociação individual com os empregados reservada inteiramente para um momento posterior à assinatura do Acordo Coletivo. Quero dizer, não há metas definidas para um determinado executivo ou determinado grupo de executivos, mas sim parâmetros nos "slides em Power Point" para definição posterior.

60.1 Por exemplo, nos "slides em Power Point", relativamente aos diretores, gerentes e consultores, está prevista a possibilidade de ajustes individuais, de forma casuísta e com viés subjetivo, por absolutamente desvinculados da participação nos resultados, seja para aumento do valor da participação, seja para a diminuição da parcela final, em razão de sugestão do gestor ou Comitê Executivo GerdaU (fls. 1.676/1.678).

60.2 Tal regra é incompatível com a Participação nos Resultados nos moldes da Lei nº 10.101, de 2000, uma vez que cumprida a meta ou atingido o resultado não poderá haver flutuação do valor devido ao trabalhador fixada pelo empregador, mesmo com anuência do sindicato, sob pena de insegurança ou conversão do pagamento em gratificação ou prêmio, revelando-se um instrumento de favorecimento remuneratório aos executivos da empresa.

61. Adiciono, a título de observação, que as mensagens eletrônicas de fls. 2.169/2.170 e 2.189 não conferem a publicidade necessária ao Programa de Participação nos Resultados, dado que não abrangem, com a devida confiabilidade, todos os beneficiários da remuneração variável.

62. No tocante aos "Gerentes e Consultores", a fiscalização também noticia, ainda no âmbito da Participação nos Resultados, um tratamento diferenciado a esses trabalhadores, consistente no pagamento de "Participação Adicional" (código U) e "Participação na Rescisão" (código Y).

62.1 Por decisão do fiscal autuante, o lançamento de ofício de tais valores se deu separadamente, conforme Planilhas de fls. 1.636/1.641 e 1.642/1.643, respectivamente.

63. Os pagamentos mencionados são decorrentes da Participação nos Resultados, de maneira que as razões antes expostas, por si só, seriam suficientes para considerá-los integrantes da base de cálculo da contribuição previdenciária e contribuições devidas a terceiros, eis que contaminados pelo vício de formalização.

64. De qualquer modo, mantendo a estrutura do acórdão recorrido, examina-se tais questões específicas com mais profundidade.

65. Quanto à "Participação Adicional" (código U), a fiscalização constatou pagamentos aos empregados acima do cálculo básico da participação nos resultados, decorrentes de revisões efetuadas pela empresa, as quais, segundo autoridade lançadora, são efetuadas de maneira totalmente discricionária e unilateral pela pessoa jurídica. Em alguns casos, os valores da participação concedidos após todas as revisões acabam duplicados, comparados com o montante originalmente calculado (item 18.7.6.13 do Relatório Fiscal, às fls. 355/356).

66. Argumenta a recorrente, por sua vez, que o Plano de Participação nos Resultados estabelece a possibilidade de revisões e ajustes. As hipóteses e condições foram previamente discutidas e aprovadas pela Comissão eleita pelos empregados, em decorrência do pressuposto da livre negociação entre as partes, e seus termos são do conhecimento de todos os trabalhadores. Contudo, caso se considere que os ajustes e revisões extrapolam a sistemática da Participação nos Resultados, tais valores deverão ser considerados como gratificações eventuais por desempenho extraordinário.

67. Como se percebe dos dados da Planilha de fls. 2.184/2.187, após o cálculo do valor básico (coluna "Valor Calculado"), os valores finais poderão ser revisados/ajustados, conforme indicados na colunas "Valor Calculado Arredondado", "Revisão Corporativa", "Valor Revisado Corporativo", "Revisão ON/Unidade" e "Valor Revisado ON".

67.1 Esclarece o recurso voluntário que as revisões realizadas decorrem do Plano de Participação nos Resultados dos executivos, com a finalidade de adequar o resultado da avaliação individual de cada empregado a realidade, segundo as seguintes diretrizes básicas (fls. 3.524):

(i) Fator de Ajuste para alinhar os alvos aos movimentos sazonais de mercado, com o objetivo de manter a competitividade da Gerdau frente a outras empresa, não necessitando alterar os limites acordados; e

(ii) Fator de Ajuste para reconhecimento de desempenho extraordinário: Para reconhecer desempenhos individuais diferenciados reconhecidos pelo corporativo e/ou Operação de Negócio, e/ou participação em projetos especiais, pontualmente, o Comitê Executivo Gerdau autoriza, de forma restrita e limitada, que os Gestores atribuam um Fator de Ajuste no PLR de determinados colaboradores.

67.2 O processo de revisão e aprovação segue uma dinâmica definida, conforme abaixo indicado (fls. 2.115):

REVISÕES E APROVAÇÕES

Os valores calculados para remuneração variável dos executivos serão submetidos ao seguinte roteiro de aprovações:

1. Aprovação preliminar dos cálculos e valores gerais pelo Comitê de Recursos Humanos;
2. Revisão dos valores individuais pelos Vice-Presidentes das Operações de Negócios e Responsáveis pelos Processos Funcionais;
3. Aprovação dos valores finais pelo Comitê Executivo Gerdau;
4. Aprovação pelo Conselho de Administração, por recomendação do Comitê de Remuneração e Sucessão, dos valores finais a serem pagos.

68. O contexto das revisões é revelador que são efetuadas em caso de reconhecimento de desempenhos diferenciados dos segurados empregados, avaliados individualmente, com nítido caráter de gratificação de retribuição pelo trabalho, com incidência da contribuição previdenciária. Não configuram ganhos eventuais, excluídos da tributação, pelos mesmas razões já antes expostas neste voto.

68.1 Como antes dito, tal situação é incompatível com a dinâmica prevista na Lei nº 10.101, de 2000, eis ausente critério prévio e objetivo condicionante do merecimento do valor final da participação, ficando submetido à discricionariedade e valoração subjetiva do empregador, configurando, em verdade, uma complementação da remuneração paga ao trabalhador.

69. A suposta existência de discussão e acordo a respeito da possibilidade das revisões de valores com a participação da comissão de empregados não legitima o enquadramento das parcelas pagas no benefício fiscal previsto na Lei nº 10.101, de 2000. É vedado às partes desprezar os requisitos imprescindíveis para a produção dos efeitos jurídicos da participação dispostos na Lei nº 10.101, de 2000.

70. Além do que, tal característica não representa um vício circunscrito à execução do Plano de Participação nos Resultados, mas sim atinge a própria formulação do instrumento de negociação, isso, evidentemente, na hipótese de que os requisitos formais tivessem sido atendidos. Dessa feita, todos os pagamentos realizados pela empresa estariam contaminados, com incidência de tributação.

71. No que tange à Participação na Rescisão" (código Y), são pagos aos "Gerentes e Consultores" de forma proporcional na rescisão do contrato de trabalho, porém antes do fechamento do período de apuração dos resultados (item 18.7.6.14.1 do Relatório Fiscal, às fls. 356/359).

72. Nesse caso, a própria empresa reconhece, no seu recurso voluntário, que os valores pagos no momento da rescisão, em diversas situações, acabaram extrapolando o valor que seria devido ao trabalhador, tendo em vista o montante devido quando da apuração dos resultados ao final do ano de 2010. Tal situação irregular foi corretamente submetida à tributação pela fiscalização.

73. À vista de todo o exposto nas linhas acima, não merece reforma a decisão de piso que manteve, de forma integral, o lançamento fiscal relacionado à Participação paga aos "Empregados em chefia".

b) "Abono Coletivo" pago na rubrica de "Incremento Metas" (código F)

74. A fiscalização apurou o pagamento de parcela a título de "Abono Coletivo Incremento Metas", rubricas "2293 - INCREMENTO PROG METAS" e "2465 - INCREMENTO METAS", atribuindo-lhe natureza remuneratória (item 18.4.13/18.4.14 do Relatório Fiscal, às fls. 326/328). Os valores pagos estão detalhados na Planilha de fls. 1.406/1.447 e 1.449.

75. Segundo a autoridade lançadora, a verba é decorrente de negocial coletiva, prevista na Cláusula 10ª do "ACT - COSIGUA 2009", assim redigida (fls. 765/766):

CLÁUSULA DEZ: INSALUBRIDADE

Todos os empregados Operativos, Administrativos, Facilitadores e Assistentes Técnicos que trabalham de forma habitual e permanente dentro da área industrial da Unidade de Santa Cruz, exceto executivos, receberão, mensalmente, até o mês de dezembro de 2009, o Adicional de Insalubridade, na base de 20% (vinte por cento) do Salário Mínimo.

10.1 Este pagamento não implica no reconhecimento, por parte da Empresa, de que todas as suas dependências são insalubres.

10.2 Eventuais reconhecimentos de condições insalubres ou perigosas, assim definidas na forma da Lei, por medida administrativa ou decisão judicial transitada em julgado, terão o pagamento do adicional respectivo automaticamente compensado com o pagamento do acordado nesta cláusula, onde couber.

10.3 A partir do mês de janeiro de 2010, o adicional de insalubridade somente será pago àqueles empregados da Unidade de Santa Cruz que, segundo laudo técnico elaborado pela empresa, estejam efetivamente expostos a agentes insalubres, apesar do fornecimento e uso de EPIs.

10.4 Todos os empregados, da Unidade de Santa Cruz, que deixarão de receber o adicional de insalubridade, a partir de 01/01/2010, passarão a receber, até o dia 31/12/2010, a importância fixa de R\$ 95,00 (noventa e cinco reais), a título de "abono especial acordo coletivo";

10.5 Como compensação pela extinção do pagamento generalizado do adicional de insalubridade, todos os

empregados da Unidade de Santa Cruz, abrangidos por este acordo, receberão um abono, em setembro de 2009, no valor líquido de R\$ 1.000,00 (hum mil reais).

10.6 Ainda como compensação pela extinção do pagamento generalizado do adicional de insalubridade, todos os empregados efetivamente atingidos pela extinção receberão, nos meses de maio e dezembro de 2010, um abono de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

(GRIFEI)

76. A respeito da exigência fiscal, defende a recorrente a natureza indenizatória das parcelas, dada a finalidade de compensação do dano sofrido pelos empregados em sua remuneração, haja vista a extinção do pagamento de adicional de insalubridade.

77. Não lhe assiste razão. As parcelas foram concedidos somente aos segurados empregados que deixaram de receber o adicional de insalubridade. Representam, portanto, uma contraprestação salarial substitutiva de verba salarial, antes denominada como adicional de insalubridade. A compensação pela perda de uma vantagem salarial, em decorrência de decisão do empregador, não possui natureza indenizatória, mas sim é paga em retribuição ao contrato de trabalho mantido com o empregado.

78. Lembro, mais uma vez, que a legislação previdenciária utiliza a expressão "destinados a retribuir o trabalho", em detrimento de "contraprestação do serviço", o que evidencia nitidamente, no âmbito previdenciário, o caráter da remuneração avaliado em função do conjunto do relação laboral, e não simplesmente prestação "versus" contraprestação.

c) "Indenização Retorno de Férias" e "Indenização Aposentadoria" (códigos I e G)

79. As verbas a título de "Indenização Retorno de Férias" e "Indenização Aposentadoria" foram pagas sob a rubrica "2280 - INDENIZAÇÃO" (item 18.5.9.2/18.5.9.3 do Relatório Fiscal, às fls. 333/335). Os valores correspondentes estão detalhados nas Planilhas de fls. 1.450/1.451 e 1.452/1.453, respectivamente.

80. Segundo a fiscalização, os pagamentos são oriundos de previsão em instrumentos de negociação coletiva. O inciso V do § 9º do art. 214 do RPS dispõe expressamente sobre as indenizações que não integram o salário-de-contribuição, não estando listadas tais verbas.

81. Argumenta a recorrente que os pagamentos são dotados de nítido caráter indenizatório, pois objetivam fazer frente à perda do emprego, por ato de demissão pelo empregador, ou pela aposentadoria, não tendo natureza de contraprestação pelo trabalho, tampouco habitualidade, devendo enquadrar-se no item 7 da alínea "e" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

82. Pois bem. No caso da "Indenização Retorno de Férias", a empresa paga um valor para o segurado empregado cujo contrato de trabalho venha a ser rescindido sem justa causa no prazo de 30 (trinta) dias após o retorno de férias. A título de exemplo, o que dispõe a Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) São Paulo 2009/2010 (fls. 1.107):

26) FÉRIAS

(...)

i) Ao empregado cujo contrato de trabalho venha a ser rescindido por iniciativa do empregador, sem justa causa, e no prazo de 30 (trinta) dias após o retorno das férias, será paga uma indenização adicional equivalente a 1 (um) salário nominal mensal. A indenização aqui prevista será paga sem prejuízo das demais verbas rescisórias e juntamente com estas, não podendo ser substituída pelo aviso prévio, trabalhado ou indenizado.

83. Para que uma parcela não integre a base de cálculo da contribuição previdenciária não é necessário, em qualquer caso, a existência de expressa previsão no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Antes, deve-se verificar se a situação enquadra-se na regra matriz de incidência tributária, ou seja, que o pagamento recebido pelo segurado decorra de retribuição pelo trabalho prestado.

84. A "Indenização Retorno de Férias" não possui natureza remuneratória, pois destinada a reparar um dano sofrido pelo trabalhador devido à rescisão do contrato do trabalho por iniciativa do empregador, sem justa causa, no prazo de 30 (trinta) dias após o retorno das férias do trabalhador. Trata-se, assim, de parcela de natureza indenizatória, a qual não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, nem das contribuições devidas a terceiros.

85. Logo, cabe afastar do lançamento fiscal os valores pagos pela recorrente a título de "Indenização Retorno de Férias" (código I).

86. No tocante à "Indenização Aposentadoria", o motivo do pagamento é a ocorrência da aposentadoria do trabalhador, o qual conta com um determinado tempo de serviço na empresa.

87. Nesse sentido, a título exemplificativo, a Cláusula 16 do "ACT BARÃO DE COCAIS 2008/2010" (fls. 815):

16. INDENIZAÇÃO APOSENTADORIA

A Empresa pagará uma indenização, no valor de 3 (três) salários nominais, para os empregados que se aposentarem por qualquer motivo, desde que tenham sido admitidos até 31/05/2000 e, cumulativamente, tenha no mínimo 5 (cinco) anos de trabalho na Empresa no momento da aposentadoria.

O pagamento da indenização aposentadoria será efetuado, sempre, por ocasião da rescisão de contrato do empregado beneficiado.

88. Aqui, diferentemente da indenização de férias, entendo que as parcelas pagas têm natureza contraprestativa, decorrentes do trabalho realizado pelo empregado durante a vigência do vínculo laboral, como um reconhecimento da empresa ao empregado que nela permanece por determinado tempo. Ainda que concedida ao término da relação de emprego, não se transforma em parcela indenizatória, integrando a base de cálculo da contribuição previdenciária e das contribuições reflexas, devidas a terceiros. A fim de escapar da tributação, haveria necessidade de expressa previsão em lei.

d) "Prêmio Férias" (código H)

89. Por ocasião das férias, a empresa pagou aos trabalhadores verba condicionada à assiduidade na execução de suas atividades laborais, prevista em instrumentos de negociação coletiva, sob a rubrica "2314 - PRÊMIO FÉRIAS FOLHA" (item 18.6 do Relatório Fiscal, às fls. 336/341). Os valores identificados no curso do procedimento investigatório estão detalhados pela fiscalização na Planilha às fls. 1.454/1.509.

90. Para fins de análise das cláusulas contidas em ACT ou CCT, reproduzo os exemplos abaixo:

ACT - Cosigua 2009 (fls. 765):**CLÁUSULA NOVE: FÉRIAS**

A Empresa concederá, por ocasião de fruição de férias, aos seus empregados, um prêmio equivalente a dias de salário nominal, em reconhecimento pela boa assiduidade, segundo as seguintes frequências no período aquisitivo:

0 (zero) falta = 15 dias

1 (uma) falta = 10 dias

2 (duas) faltas = 05 dias

(...)

ACT USIBA 2010 (fls. 795):***7. PRÊMIO DE FÉRIAS***

A EMPRESA pagará aos empregados a parcela denominada "prêmio de férias" por ocasião do gozo efetivo destas, juntamente com a Folha de Pagamento do mês de início das férias, independente do pagamento do terço de férias previsto no art. 7º, XVII, da Carta Magna, sobre o qual não incidirá o prêmio.

O prêmio de férias terá como base de cálculo a remuneração do empregado estando vinculado ao número de faltas ao trabalho durante o período aquisitivo, e seguinte forma:

<i>- zero falta</i>	<i>50% da remuneração</i>
<i>- de 01 a 03 faltas</i>	<i>40% da remuneração</i>
<i>- de 04 a 05</i>	<i>faltas 35% da remuneração</i>
<i>- seis faltas</i>	<i>30% da remuneração</i>
<i>- acima de seis faltas</i>	<i>15% da remuneração</i>

(...)

91. Sob a ótica da autoridade lançadora, para que o abono celetista de férias não integre a base de cálculo da tributação, a sua concessão deverá ocorrer independentemente do implemento de qualquer condição pelo trabalhador, de ordem pessoal ou geral, haja vista a inexistência de previsão nesse sentido no art. 144 da CLT. Caso contrário, diz a fiscalização, configura prêmio.

92. Pois bem. O art. 144 da CLT prevê que o abono concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente a 20 (vinte) dias do salário, não integra a remuneração do empregado para os efeitos da legislação trabalhista:

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho

93. A Lei nº 8.212, de 1991, contém previsão expressa para afastar a incidência da contribuição previdenciária:

Art. 28 (...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

(...)

94. A rigor, cuida-se de parcela com natureza contraprestativa. Porém, o legislador tributário entendeu por bem desvinculá-la da remuneração do segurado empregado e isentá-la da base de cálculo da contribuição previdenciária, quando concedida em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não ultrapassado, em qualquer caso, o limite de vinte dias de salário.

95. Como se observa do texto do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não há qualquer exigência adicional para a não incidência tributária, daí porque a utilização do critério de assiduidade na convenção ou acordo coletivo não lhe altera a natureza jurídica, eis que inexistente na legislação disposição que condicione a isenção à proibição de constar vinculação dessa natureza.

95.1 De maneira que a interpretação do dispositivo de lei adotada pela autoridade fiscal é inovadora e ao mesmo tempo restritiva, onde a lei não ressalva, nem faz tal limitação quanto à impossibilidade de escalonamento do valor pago em função do número de faltas ao

trabalho durante o período aquisitivo das férias. Por sua vez, os pagamentos efetuados pela recorrente atendem aos dois requisitos previstos na CLT.

96. Portanto, cabe excluir do crédito tributário lançado os pagamentos a título de "Prêmio Férias" (código H).

e) Terceiros

97. Em relação às contribuições apuradas pela fiscalização e devidas a terceiros, assim compreendidas outras entidades e fundos, decorrentes do lançamento reflexo, a procedência ou não do crédito tributário acompanha a solução do litígio administrativo dada às contribuições previdenciárias patronais, haja vista tratar-se da mesma base de incidência da tributação, calculada sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento fiscal os seguintes pagamentos a título de:

- a) Programa Participativo GSP" (código M) e "Programa Participativo sem Justificativa" (código O);
- b) "Indenização Retorno de Férias" (código I); e
- c) "Prêmio Férias" (código H).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess