



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10783.720587/2011-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-008.619 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de setembro de 2021  
**Recorrente** CIA ITALO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - ITABRASCO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2007

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS E DIRIGENTES. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO.**

Para que sejam isentas, a qualificação e capacitação profissional oferecidos em nível de graduação ou pós-graduação devem ser profissionalizantes.

Sem essa condição, há incidência tributária.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESPESAS COM MATERIAL ESCOLAR. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

A isenção referida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 não alcança o custeio de despesas com a aquisição de material escolar.

**DESPESA ODONTOLÓGICA DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

Não há autorização legal para que as despesas odontológicas fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados sejam excluídas do salário-de-contribuição.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. REQUISITOS DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.**

Os pagamentos de valores a título de PLR pressupõe prévia fixação de critérios e condições estabelecidos na Lei n. 10.101/2000. A ausência de prévia pactuação de programas de metas, resultados e prazos, entre a empresa e seus empregados, caracteriza não observância à Lei n 10.101/2000 e atrai a incidência de contribuições sociais previdenciárias em face dos pagamentos a título de PLR.

A ausência de prévia formalização de acordo, anterior ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, ocasionando a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.**

A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de Contribuição Previdenciária, por não estar abrangida nos termos da Lei n.º 10.101, de 2000.

**ABONO ÚNICO. VINCULAÇÃO COM A REMUNERAÇÃO.**

Somente ficam fora do alcance das Contribuições Previdenciárias os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei. O Abono Único, mesmo o previsto em Convenção Coletiva do Trabalho, vinculado à remuneração do segurado empregado, por representativo de um complemento salarial, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

**AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO FORNECIMENTO POR MEIO CARTÃO. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.**

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso do pagamento de auxílio alimentação por meio de cartão, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n.º 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação *in natura*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer de ofício da matéria retroatividade benigna da multa aplicada, vencidos os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Samis Antonio de Queiroz, Thiago Duca Amoni e Martin da Silva Gesto, que dela assim conheceram; e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Martin da Silva Gesto e Thiago Duca Amoni, que deram parcial provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Martin da Silva Gesto e Thiago Duca Amoni. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto, relativamente aos temas abono único e ao auxílio alimentação, a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado), Samis Antônio de Queiroz, Sonia de

Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, substituído pelo Conselheiro Thiago Duca Amoni.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1882 e ss) interposto contra decisão da 14ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 1862 e ss) que manteve lançamento lavrado em face do Recorrente referentes às:

1 - contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, incluídos os valores destinados ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT e contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre remunerações pagas a contribuintes individuais – fls. 02 e ss;

2 - contribuições previdenciárias parte empregado, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e a contribuintes individuais – fls. 18 e ss;

3 - contribuições sociais destinadas a terceiros/outras entidades incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados – SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE – fls. 28 e ss;

4 - penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, infração ao artigo 32, inciso I da Lei nº 8.212/1991, combinado com o artigo 225, inciso I, e § 9º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 – **CFL 30** – fls. 41 e ss;

5 - penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, infração ao artigo 30, I, “a”, da Lei nº 8.212/1991, e alterações posteriores, artigo 4º, “caput” da Lei nº 10.666/2003, combinado com o artigo 216, I, “a”, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 – **CFL 59** – fls. 44 e ss;

6 - penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, infração ao artigo 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei 9.528/1997, combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999 – **CFL 68** – fls 47 e ss;

7 - penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, infração ao artigo 32, IV e §§3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei 9.528/1997 c/c art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999 – **CFL 69** – fls. 50 e ss.

A R. decisão proferida pela D. Autoridade Julgadora de 1ª Instância (fls. 1.862 e ss) analisou as alegações apresentadas e manteve as autuações.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 55/72), refere-se aos autos de infração abaixo relacionados, consolidados em 08/02/2011, referentes ao período de 01/2006 a 12/2007, a saber:

a) AI DEBCAD nº 37.298.658-7 - período 02/2006 a 12/2007, valor original de R\$ 169.262,84: contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, incluídos os valores destinados ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa

decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT e contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre remunerações pagas a contribuintes individuais;

b) AI DEBCAD n.º 37.298.659-5 - 02/2006 a 12/2007, valor original de R\$ 2.179,54: contribuições previdenciárias parte empregado, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e a contribuintes individuais, cujos valores foram apurados nas planilhas “Apuração das Contribuições dos Segurados”, fls. 91/93 e 95/98;

c) AI DEBCAD n.º 37.298.660-9 - 02/2006 a 12/2007, valor original de R\$ 29.248,38: contribuições sociais destinadas a terceiros/outras entidades incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados – SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE;

d) AI DEBCAD n.º 37.298.661-7, FL 30 – 02/2006 a 12/2007, valor original de R\$ 1.523,57: penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, infração ao artigo 32, inciso I da Lei n.º 8.212/1991, combinado com o artigo 225, inciso I, e § 9º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999;

e) AI DEBCAD n.º 37.298.662-3, FL 59 – 01/2006 a 12/2007, valor original de R\$ 1.523,57: penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, infração ao artigo 30, I, “a”, da Lei n.º 8.212/1991, e alterações posteriores, artigo 4º, “caput” da Lei n.º 10.666/2003, combinado com o artigo 216, I, “a”, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999;

f) AI DEBCAD n.º 37.298.663-3, FL 68 – 01/2006, 02/2006, 12/2006, 02/2007 e 03/2007, valor original de R\$ 12.517,39: penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, infração ao artigo 32, IV e § 5º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentado pela Lei 9.528/1997, combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999. De acordo com o quadro comparativo da multa mais benéfica constante do item 11 do relatório fiscal, fls. 68, a multa em vigor na época da ocorrência do fato gerador foi mais benéfica nas competências citadas acima, motivo pelo qual foram incluídas neste AIOA;

g) AI DEBCAD n.º 37.298.664-1, FL 69 – 02/2007, valor original de R\$ 76,18: penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, infração ao artigo 32, IV e §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentado pela Lei 9.528/1997 c/c art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999.

2. Informa ainda a Auditoria Fiscal que as bases de cálculo dos fatos geradores foram lançadas nos seguintes levantamentos:

- 01 e 11 – REEMBOLSO EDUCAÇÃO – valores coletados das folhas de pagamento, previstos nos Acordos Coletivos 2005/2006, 2007/2008 e 2008/2009, os quais se referem a reembolsos a segurados empregados e ao contribuinte individual (diretor não empregado) – André Maurício Pena, referentes às verbas “0077 – Material Escolar” e “0159 – Reembolso Despesa Educacional 3 G” (ensino superior), concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária, integrando assim o salário de contribuição;

- 02 – PLR DIRETOR – valores pagos ao diretor não empregado – André Maurício Pena, conforme determinado no item 7.6 da Ata da 32ª AGO, constantes das folhas de pagamento dos meses 12/2006 e 03/2007, referente à Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, em desacordo com a Lei 10.101/2000, incidindo assim as contribuições previdenciárias sobre estes;

- 03 – PLR EMPREGADOS – valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, constantes das folhas de pagamento dos meses 02/2006 e 02/2007 e valores pagos aos ex-empregados Armando Eustáquio Nunes e Jorges Antonio R. Ramos em 02/2006, os quais constam nos registros contábeis e na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF; em desacordo com a Lei 10.101/2000, incidindo assim as contribuições previdenciárias sobre estes;

- 04 – ABONO/INDENIZAÇÃO – valor pago a segurados empregados na competência de 08/2006, previsto no item 2 do Acordo Coletivo 2006/2007, denominado “indenização”, constando na folha de pagamentos de 08/2006;

- 05 e 15 – ALIMENTAÇÃO – valores registrados em gastos operacionais e administrativos - Benefícios da empresa – na conta 353014010 – Cesta Alimentação. Tal benefício está previsto nos acordos Coletivos de Trabalho como Cartão Alimentação - Convênio e são fornecidos créditos mensais em cartão eletrônico, sendo que a empresa não está inscrita no PAT, portanto concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária, integrando assim o salário de contribuição;

- 06 – REEMBOLSO DESPESAS ODONTOLÓGICAS – valores constantes das folhas de pagamentos dos meses 08/2006 e 05/2007, relativo a reembolso de despesas odontológicas para Gilson Pereira de Souza (verba 0379), concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária, integrando assim o salário de contribuição;

- 07 – REEMBOLSO DESP ODONTO CI – valores constantes das folhas de pagamentos dos meses 04/2006, 05/2006, 08/2006, 11/2006, 10/2007 e 11/2007; relativo a reembolso de despesas odontológicas para o Diretor não Empregado André Maurício Pena, contribuinte individual (verba 0379), concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária, integrando assim o salário de contribuição;

2.1. Foi constatada a existência de Autos de Infração lavrados contra a empresa, porém não configuram reincidência (artigo 290, inciso V, parágrafo único do regulamento da Previdência Social, aprovado pelo decreto 3.048/1999), uma vez que as decisões administrativas ocorreram em datas posteriores às datas das ocorrências dos fatos geradores do presente processo. Portanto, não foram configuradas circunstâncias agravantes previstas no RPS.

2.2. em observância ao princípio da retroatividade benigna, consubstanciado no artigo 106, II, alínea “c” do CTN, foi procedida a comparação entre as penalidades previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores e as vigentes após a MP 449, de 04/12/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009.

2.3. Foi aplicada a legislação anterior, mais benéfica ao contribuinte nos levantamentos 02, 03, 11 e 15 (AIOP nº 37.298.658-7 e nº 37.298.659-5), competências 01/2006, 02/2006, 12/2006, 02/2007 e 03/2007; e a legislação superveniente (atual) nos levantamentos 01, 04, 05, 06 e 07 (AIOP nº 37.298.658-7 e nº 37.298.659-5), competências 03/2006 a 11/2006, 01/2007, 04/2007 a 12/2007, conforme planilha constante do Relatório Fiscal, item 11, fls. 68. Ressalte-se que no AIOP nº 37.298.660-9 (terceiros) foi aplicada a multa de mora de 24%.

#### DAS IMPUGNAÇÕES

3. A interessada, cientificada do lançamento em 10/02/2011, apresenta impugnações em 14/03/2011, às fls. 288/322, 451/485, 677/711, 894/928, 1.101/1.135, 1.347/1.381 e 1.572/1.606, trazendo as alegações a seguir reproduzidas em síntese:

Obrigação Principal (AIOP nº 37.298.658-7, nº 37.298.659-5, nº 37.298.660-9).

#### Do Reembolso Educação

3.1. o reembolso das despesas de educação a seus funcionários e diretores não empregados (contribuintes individuais) era previsto em acordo coletivo de trabalho nos anos 2005 e 2006, abrangendo todos os segurados e seus dependentes para o custeio da educação nos ensino fundamental, médio e superior;

3.2. o reembolso com despesas de educação não pode ser considerado salário na forma do inciso II e IV, §2º, do artigo 458 da CLT (doc. 03 – Jurisprudência sobre o tema), portanto não importa ao caso se os cursos educacionais foram profissionalizantes, importa que foram efetivamente cursados como restou incontroverso no relatório fiscal;

3.3. assim, não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias uma vez que tais valores não configurem salário de contribuição por expressa disposição legal;

#### Das Verbas Pagas a Título de Reembolso despesas Odontológicas

3.4. já com relação às despesas odontológicas, tal como nas despesas com educação, a legislação trabalhista também não faz diferença entre as despesas realizadas pelos próprios empregados ou por seus dependentes;

3.5. pelos mesmos motivos já consignados sobre reembolso de despesas escolares, o reembolso com tratamento odontológico não é parcela remuneratória;

3.6. ressalte-se que a remuneração dos diretores é paga na forma da Lei Federal nº 6.404 (art. 152), assim, o salário de contribuição dos diretores não empregados corresponde às parcelas fixadas em Assembleia Geral, e, portanto, seguem as mesmas causas de não incidência dos empregados;

3.7. aliás, foi justamente o que ocorreu no presente caso, a remuneração do diretor não empregado foi fixada em Assembleia Geral (Ata anexa), e, os benefícios de educação e odontologia foram concedidos por acordos firmados com a requerente;

#### Das Verbas Pagas a Título de Participação nos Resultados ao Diretor Não-Empregado

3.8. destaque-se que a participação do trabalhador no resultado e nos lucros das sociedades empresárias tem previsão no inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal, enquanto a Lei Federal 10.101/2000 veio regular a participação dos trabalhadores no resultado e lucro das empresas;

3.9. veja-se que tanto o texto constitucional quanto o texto legal não fazem distinção entre vínculo de trabalho (contribuinte obrigatório ou individual) para a percepção do benefício, apenas citam a participação dos 'trabalhadores' de uma forma geral;

3.10. a participação do diretor não empregado no resultado da sociedade empresária está prescrita no § 2º, artigo 152, da Lei Federal nº 6.404;

3.11. portanto não há qualquer distinção entre vínculos (contribuinte obrigatório ou individual) para a percepção do benefício;

3.12. conforme os demonstrativos anexos (doc. 04) a referida parcela foi paga a título de PRL e negociada na Ata da 70ª AGE da ITABRASCO, de 21/12/2005 (doc. 1).

3.13. portanto descabida a inclusão de tais parcelas na base de cálculo das contribuições previdenciárias;

#### Das Verbas Pagas a Título de Participação nos Resultados aos Empregados

3.14. a não incidência das contribuições previdenciárias sobre a participação nos lucros e resultados está consignada na alínea "j" do § 9º da Lei nº 8.212/1991 e tal preceito é reiterado no artigo 3º da Lei nº 10.101/2000;

3.15. segundo a Lei nº 10.101/2000, cabem aos empregados e empregadores negociar as formas de remuneração;

3.16. não obstante toda a regularidade das negociações da ora requerente com seus empregados, a fiscalização desconsiderou tais atos;

3.17. segundo a fiscalização, os métodos de cálculo da PLR/2005 somente foram divulgados em 13/02/2006, ocorre que tais métodos foram longamente discutidos com os trabalhadores, os quais participaram da confecção dos planos de participação;

3.18. foi apurado pela fiscalização não haver critérios pré-definidos para o cálculo da PLR/2005, entretanto, embora tenham sido formalizados somente em 13/02/2006, já eram conhecidos, pois foram longamente discutidos com os trabalhadores que participaram da confecção dos planos de participação, conforme instruções e documentos anexos (doc. 04 – Instrução Normativa nº 02/2005);

3.19. e mais, o §1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000 nada menciona sobre fixação prévia dos critérios, somente enuncia que devem ser fixados de forma clara e objetiva;

3.20. sobre a não apresentação da planilha solicitada pela fiscalização, anexa o indigitado documentário (doc. 05 – Planilhas de Apuração dos Pontos e Memória de Cálculo);

3.21. relativamente ao pagamento de PLR/2005 aos empregados já desligados do quadro funcional, insta destacar que tal previsão consta expressamente no §1º, da cláusula 2ª, do Termo de Acordo da Participação dos Empregados nos Resultados da Requerente (doc. 6 – ficha funcional);

3.22. tais empregados foram desligados da requerente após o início do período aquisitivo, conforme fichas funcionais anexas, portanto as PLR foram pagas proporcionalmente conforme cláusula acima destacada (doc. 6 – Ficha Funcional);

3.23. já quanto ao PLR empregados - no exercício de 2007, resultados de 2006, insta destacar que a fiscalização desconsiderou os documentos destacados pela requerente (item 5.3.8 do relatório fiscal), e que novamente junta a Instrução Normativa nº 06/2006 (doc. 07), bem como as fichas individuais de avaliação, as fichas de Simulação de PLR individuais, bem como a planilha de avaliação da requerente, todas já apresentadas à fiscalização e novamente anexas (doc. 8, 9 e 10);

Das Verbas Pagas a Título de Abono/Indenização

3.24. as parcelas pagas ou creditadas aos empregados na forma de abono ou indenização concedidas por acordo ou convenção coletiva de trabalho não são parcelas remuneratórias, não incidindo as contribuições previdenciárias, conforme artigo 144 da CLT e alínea "e" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991 (doc. 12 - Acordos Coletivos de Trabalho);

Das Verbas Pagas a Título de Reembolso - Alimentação

3.25. para autuar as parcelas creditadas a título de cesta alimentação, a fiscalização se apegou ao fato deste benefício não estar inscrito no PAT;

3.26. entretanto o STJ já decidiu que mesmo não estando o empregador inscrito no PAT, concessão alimentação não gera incidência da contribuição previdenciária, justamente por tal parcela não ter natureza salarial, e, consistir em benefício em prol do trabalhador para a produção industrial (cita jurisprudência);

Obrigação Acessória (AIOA 37.298.661-7, 37.298.662-5, 37.298.663-3, 37.298.664-1)

3.27. tendo em vista estar demonstrado que a requerente não descumpriu qualquer obrigação tributária principal, quanto mais qualquer dever jurídico instrumental (obrigação acessória), não há como entender subsistente a multa aplicada;

3.28. a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, é totalmente indevida, já que a requerente preencheu sua GFIP em plena obediência à legislação de regência;

3.29. por tudo que foi exaustivamente exposto, com arrimo em solidificada doutrina e jurisprudência, perfeitamente aplicáveis ao caso, requer-se seja dado provimento à esta impugnação, com a finalidade de anular *in totum* a autuação.

4. É o Relatório.

A Autoridade Julgadora manteve as autuações, em decisão com a seguinte

ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2007

**REEMBOLSO EDUCAÇÃO. ENSINO SUPERIOR. MATERIAL ESCOLAR**

Integra o salário de contribuição o valor relativo a curso superior, graduação e pós-graduação, de que tratam os art. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996 e a verba intitulada material escolar, vez que não configura qualquer hipótese legal de não incidência prevista § 9º no art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

**REEMBOLSO. DESPESAS ODONTOLÓGICAS.**

Integra o salário de contribuição o valor relativo a despesas odontológicas de que trata a alínea "q" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.**

As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.

#### ABONOS. INCIDÊNCIA

As importâncias recebidas a título de abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei.

#### AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM CARTÃO/ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA.

A inobservância das condições e limites na concessão de auxílio alimentação, conforme previsto na legislação específica, atribui a esta verba o caráter remuneratório, para todos os efeitos, inclusive para fins de incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

#### CONVENÇÕES COLETIVAS. EFEITOS.

As convenções entre particulares, que façam leis entre as partes, não podem se opor à Fazenda Pública.

#### DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Constitui infrações, deixar de informar em folha de pagamento a totalidade da remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço; não arrecadar mediante desconto as contribuições a cargo dos empregados e contribuintes individuais, apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, bem como apresentá-la com informações inexatas incompletas ou omissas, não relacionadas com fatos geradores de contribuições previdenciárias.

#### ÔNUS DA PROVA.

Alegações desprovidas das respectivas provas não ensejam revisão do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 17/06/2013 (fls. 1879), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 17/07/2013 (fls. 1882 e ss), insurgindo-se contra o lançamento ao enfoque de que:

1 – as verbas relativas a reembolso educação, material escolar e reembolso de despesas odontológicas não tem natureza salarial, respeitado §2º, II, do art. 458, da CLT;

2 – não são base de cálculo de contribuição previdenciária os valores pagos a título de PLR, respeitada a Lei 10.101/2000, a Lei 6.404/76, e aplicada a alínea “j”, do §9º da Lei 8.212/91;

3 – não tem natureza salarial as parcelas pagas a título de abono ou indenização concedidos por acordo ou convenção coletiva – Parecer PGFN nº 2.114/2011 e jurisprudência do STJ;

4 – não tem natureza salarial o auxílio alimentação, sob a forma de cartão alimentação, mesmo que o empregador não tenha registro no PAT.

Assinala que inexistindo descumprimento de obrigação principal ou acessória, resta indevida a multa aplicada.

Busca o cancelamento da autuação.

Juntou documentos.

Em sessão de julgamento foi discutida a aplicação de ofício da retroatividade benigna à multa, lastreada no entendimento do STJ. Colocada em votação, por voto de qualidade, foi afastada a aplicação de ofício da retroação benigna, ao fundamento de que o tema não fora pré-questionado pelo Recorrente.

Esse, em síntese, o relatório.

## Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Vejam os fatos e os pontos discutidos em sede recursal.

1 – O Recorrente alega que as verbas relativas a reembolso educação, material escolar e reembolso de despesas odontológicas não tem natureza salarial, respeitado §2º, II, do art. 458, da CLT.

O presente lançamento considerou as despesas com educação relativas a reembolsos de material escolar e ensino superior como base de cálculo das contribuições para a Seguridade Social, não albergadas pela regra isentiva do art. 28, § 9º, “t”, da Lei 8.212/1991.

A fiscalização coletou valores das folhas de pagamento, previstos nos Acordos Coletivos 2005/2006, 2007/2008 e 2008/2009, os quais se referem a reembolsos a segurados empregados e ao contribuinte individual (diretor não empregado) – André Maurício Pena, referentes às verbas “0077 – Material Escolar” e “0159 – Reembolso Despesa Educacional 3 G” (ensino superior), concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária, integrando assim o salário de contribuição;

O Recorrente assinala que a CLT não considera salário as verbas relativas a educação e material escolar pagas aos seus diretores (contribuintes individuais) e empregados, bem como os valores relativos à assistência odontológica.

O R. Acórdão de piso examinou a questão sob a ótica abaixo reproduzida (fls. 1870):

12. Ora, no próprio relatório fiscal, restou claro que para não ser obrigatória a incidência de contribuições previdenciárias, os valores devem ser gastos apenas com educação básica e profissional (cursos de capacitação e qualificação profissionais), não englobando a educação superior e reembolso de material escolar. O custeio de cursos de nível superior não está previsto na regra de não incidência contida no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, já que a educação superior não é considerada, nos termos da Lei 9.394/1996 como sendo educação básica.

13. Todavia, dentre os cursos de nível superior, apenas o custeio de cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação é que são passíveis de serem considerados como cursos de capacitação e qualificação profissionais e portanto não integrantes do salário-de-contribuição. É que tais cursos foram disciplinados na Lei 9.394/1996, na redação dada pela Lei 11.741/2009, em capítulo próprio (Da Educação Profissional e Tecnológica) e diverso do capítulo que trata da educação superior (não tecnológica). Por tal motivo foi solicitado à interessada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 003, que informasse se os cursos foram prestados aos empregados e se eram

profissionalizantes, pelo que a interessada deixou de informar se os cursos eram profissionalizantes (fls. 168).

14. Dessa forma, correto o procedimento fiscal em considerar os valores reembolsados a título de despesa educacional em desconformidade com a legislação previdenciária, diante da inexistência de qualquer outro indício ou prova em contrário. Assim, uma vez corretamente demonstrado o fato gerador, o ônus da prova em contrário de que não houve o fato infringente compete ao sujeito passivo, que não cumpriu com o seu dever legal de fornecer à fiscalização os elementos de que esta necessitava para desenvolver seu trabalho e apurar o efetivo cumprimento da obrigação previdenciária. Vale lembrar que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza. Como diz a doutrina de Leandro Paulsen:

Da autuação (fls. 493/494), extrai-se que os levantamentos relativos a reembolso educação e despesas de material escolar foram coletados das folhas e pagamentos dos empregados e de segurado contribuinte individual.

O reembolso educação decorreu de gastos com ensino superior e não houve comprovação de que o ensino fosse profissionalizante. No recurso, o Recorrente nada acresce a esse respeito.

No que toca às despesas de material escolar, o acordo coletivo previa crédito de R\$ 200,00 por beneficiário, no início do ano, alcançando todos os empregados e seus dependentes matriculados em pré-escola e em ensino fundamental, médio e superior.

O reembolso para custear material escolar de dependentes de empregados e dirigentes da empresa integra o salário de contribuição, por falta de disposição legal isentiva.

É que a regra isentiva faz referência a “*plano educacional que vise à educação básica (...) e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo*”.

Observe que o regramento aqui referido (Lei nº 8.212/1991, art. 28, §9º, alínea “t”) não faz menção a custeio de despesas com material escolar, mas tão-somente a plano educacional, ou seja, bolsas de estudo visando educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissional, não havendo como estender o favor legal a hipóteses não prevista expressamente em lei, em detrimento do art. 111 do CTN que impõe a interpretação literal da legislação tributária quando essa disponha sobre hipótese de exclusão de crédito tributário.

Nesse sentido, o Acórdão CARF nº 9202-007.685, proferido na C. CSRF, de 26/03/2019, Relatado pelo Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, que traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESPESAS COM MATERIAL ESCOLAR. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A isenção referida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 não alcança o custeio de despesas com a aquisição de material escolar.

Assim, correta a fundamentação do R. Acórdão, no sentido de que a isenção legal apenas atingiria os valores gastos com educação básica e/ou profissional, e não engloba educação superior (não comprovadamente profissionalizante) e, muito menos, as despesas com material escolar.

Nesse sentido, a Colenda CSRF, no Acórdão 9202-006.553 – 2ª Turma, de 28/02/2018, em voto vencedor proferido pelo redator designado, Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, assinalou que:

A matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

À luz da previsão constitucional, o art. 28 da Lei nº 8.212/1991 instituiu a base de cálculo sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, sob a denominação de “salário-de-contribuição”. Senão vejamos a abrangência de referida base de incidência:

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

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

É certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (art 110, do CTN), como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista, em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

#### **ARTIGO 1º**

*Para os fins da presente convenção, o termo "salário" significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acordo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados.*

Na mesma linha, o caput do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários do trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, dentre outras:

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer*

*habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.*

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros (salário-de-contribuição) abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, material escolar, além e outras prestações in natura.

Por outro lado, o fato de a legislação trabalhista retirar determinada parcela remuneratória do conceito de salário não implica sua automática exclusão da base de cálculo desse ou daquele tributo. Digo isso porque embora a Lei nº 10.243/2001 tenha alterado a CLT para excluir do salário, para efeito dos direitos sociais dos trabalhadores, os valores despendidos pelos empregadores com livros e materiais didáticos, não vejo como essa alteração possa se refletir invariavelmente na legislação previdenciária. Ademais, o próprio § 2º do art. 458 da CLT é expresso no sentido de que sua aplicação está restrita àquele artigo da norma trabalhista.

*In casu*, ainda que estivéssemos diante de eventual conflito de normas, o que claramente não se verifica, seria aplicável a regra de hermenêutica jurídica segundo a qual lei especial derroga lei geral, ou seja, no contexto que hora se analisa, prevaleceria a norma de caráter tributário.

Retomando-se o exame do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, vê-se que o salário-de-contribuição abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas de que o reembolso de despesas havidas com material escolar tem caráter oneroso, tornando-se despicieudo tecer maiores comentários a esse respeito.

Do mesmo modo, sendo o benefício pago no contexto da relação laboral, estando inclusive previsto em acordo coletivo de trabalho, resta caracterizada sua índole retributiva, bem assim a habitualidade dessa parcela.

Apercebe-se, pois, que os reembolsos de valores aqui tratados ostentam natureza nitidamente remuneratória e assim, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias dependeria de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º dispunha:

*Art. 28. [...]*

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

*[...]*

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

Sem maiores digressões acerca do dispositivo legal reproduzido, posto que desnecessário no presente caso, no meu entender estamos diante de regra que já possibilitava que os dispêndios suportados pelas empresas com a educação de seus

empregados abrangessem tanto cursos de graduação quanto de pós-graduação quando vinculados às atividades desenvolvidas pelo empregador, haja vista os cursos de capacitação e qualificação profissional não estarem restritos à educação básica. A Lei n.º 12.513/2011 apenas deixou mais clara essa hipótese.

Contudo, estamos diante de norma isentiva que, consoante disposto no art. 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente. Ora, a regra insculpida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 trata de plano educacional, sendo defeso ao interprete da norma ampliar seu alcance com o fito estender a isenção a reembolsos de despesas com material escolar, isto é, a hipótese que não se encontra expressamente prevista em lei.

De mais a mais, nem mesmo a Lei n.º 12.513/2011 isentou das contribuições previdenciárias os valores relacionados a despesas aqui referidas. Significa dizer que, ainda que o art. 112 do CTN possibilitasse a retroação de norma legal para elidir o pagamento de tributo, não haveria como prover o recurso especial do sujeito passivo, face a inexistência da propalada isenção mesmo para competências posteriores às de ocorrência dos fatos geradores insertos no lançamento em questão.

Assevere-se que o art. 112 do CTN refere-se exclusivamente a “*lei tributária que define infrações*”, o que não é o caso aqui retratado. E mais, o art. 144 do Codex Tributário é expresso no sentido de que “*O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*”.

Em vista do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Insta ressaltar a inaplicabilidade, ao caso concreto, da Súmula CARF n.º 149, em razão do fato de que sua aplicação (consoante acórdãos precedentes) depende dos elementos concretos da autuação. Segundo precedentes, o julgador deve-se valer da Súmula 149 nas situações em que o lançamento decorre exclusivamente do fato de o ensino não ser básico (ser superior). No caso dos presentes autos, o lançamento decorreu da ausência de comprovação de ser profissionalizante o ensino superior.

Acolhidos os argumentos acima reproduzidos pela C. CSRF, e pelo R. Acórdão proferido pela 1ª instância, afastam-se as alegações apresentadas pelo Recorrente.

No que toca aos reembolsos de despesas odontológicas, melhor sorte não guarda o Recorrente.

A fiscalização autuou após verificar valores constantes das folhas de pagamentos dos meses 08/2006 e 05/2007, relativo a reembolso de despesas odontológicas para Gilson Pereira de Souza (verba 0379), concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária, integrando assim o salário de contribuição. Constatou ainda valores constantes das folhas de pagamentos dos meses 04/2006, 05/2006, 08/2006, 11/2006, 10/2007 e 11/2007; relativo a reembolso de despesas odontológicas para o Diretor não Empregado André Maurício Pena, contribuinte individual (verba 0379), concedidos em desconformidade com a legislação previdenciária, integrando assim o salário de contribuição.

O Colegiado de 1ª Instância assinalou que:

16. Quanto ao reembolso de despesas odontológicas, dispõe a alínea “q” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991 que não há incidência de contribuições previdenciárias, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. Da mesma forma foi solicitado à interessada que comprovasse se o citado reembolso foi decorrente de despesas com o próprio empregado ou com seus dependentes, tendo sido informado apenas que “Conforme análise ao item acima, não é possível segregar valores”, fls. 172, pelo que se concluiu que o reembolso foi feito em desacordo com a

legislação previdenciária. Correto, portanto o feito fiscal diante da não comprovação da destinação do reembolso em questão.

A instrução processual noticia a ausência de elementos comprovadores de que o reembolso de despesas odontológicas tenha alcançado somente os segurados e não tenha atingido seus dependentes. Também não há provas de que o auxílio tivesse sido disponibilizado a todos os empregados.

O Recorrente foi instado a apresentar detalhamento dos valores pagos – verbas 0379 – relativas aos serviços odontológicos. Não obstante, conforme documento de fls. 172, afirmou não ser possível segregar os valores.

Acerca do tema, o Acórdão n.º 9202-008.340, de 20/11/2019, a C. CSRF, sob a Relatoria do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, assinalou que:

Como se colhe do relatório, a matéria em litígio diz respeito à possibilidade de exclusão do salário-de-contribuição da parcela correspondente a gastos com assistência à saúde destinada aos dependentes do empregado. Entendeu o Recorrido que, embora a lei não se refira expressamente a essa possibilidade, é comum e normal que esses planos sejam extensivos aos empregados, e concluiu por excluir a parcela correspondente. É contra isso que se insurge a Fazenda Nacional.

Pois bem, é cediço que a incidência das contribuições previdenciárias tem regramento próprio, estabelecido pela Lei n.º 8.212/1991, norma especial que afasta a incidência de outras de índole geral. E é o art. 28, inciso I, dessa norma que define o conceito de salário-de-contribuição, base de cálculo da exação. Confira-se:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97*

É patente a abrangência do conceito, que inclui os “ganhos habituais sob a forma de utilidade”. Por outro lado, o mesmo artigo 28, no seu parágrafo 9º (na redação vigente à época dos fatos), relaciona as hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, dentre eles a alínea “q”, que trata especificamente dos gastos com assistência de saúde, matéria de que se cuida aqui. Vejamos:

*Art. 28. [...]*

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

*[...]*

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)*

Note-se que a norma em nenhum momento se refere a assistência prestada aos dependentes. E se a norma não se refere aos dependentes, tratando-se de norma excepcional, não cabe ao intérprete incluí-los.

Contra o argumento de que é comum e natural que a assistência à saúde deva beneficiar também os dependentes, observo que, ao excluir do conceito de salário de contribuição os gastos com assistência a saúde, a norma não visa conceder um benefício assistencial ao empregado, que seria extensível a sua família, mas a propiciar meios de preservação

da saúde do próprio empregado, em benefício do trabalho. E, nesse sentido, não se justifica a exclusão do conceito de salário-de-contribuição dos gastos com assistência à saúde dos dependentes, os quais figurariam como pagamento na forma de utilidades.

A situação, a meu juízo, se assemelha, nesse aspecto, ao fornecimento de bolsas de estudo, antes da alteração introduzida no art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 112.513, de 2.011. Ali, claramente se trata de capacitação para o trabalho, e aqui de preservação das condições físicas e de saúde para o trabalho.

Portanto, não há previsão legal expressa para se estender a exclusão do salário-de-contribuição da parcela correspondente a gastos com assistência à saúde de dependentes, e a interpretação das normas envolvidas desautoriza o entendimento de que o benefício deveria ser estendido aos dependentes. Ao contrário, a meu juízo, o objetivo da norma é a preservação das condições de trabalho do próprio empregado.

Em sede recursal, o Recorrente não traz informações complementares, apenas alegando a não incidência tributária.

Considerando que a isenção não atinge o reembolso de despesas feito aos dependentes, e que o Recorrente não comprovou que os serviços odontológicos foram prestados apenas ao empregado;

E considerando a fundamentação do Acórdão do CSRF parcialmente acima reproduzido e a decisão de piso, resta-nos afastar o pleito recursal.

2 – O Recorrente alega que os valores os pagos a título de PLR não são base de cálculo de contribuição previdenciária, respeitada a Lei 10.101/2000, a Lei 6.404/76, e aplicada a alínea “j”, do §9º da Lei 8.212/91;

A D. Autoridade Lançadora constatou valores pagos a empregados, sob o título participação nos lucros ou resultados, nas folhas de pagamentos de fev/2006 e fev/2007. Verificou também pagamento sob a mesma rubrica a dois ex-empregados em fev/2006, desligados da empresa em 2005.

Segundo o relato fiscal, verificou-se valores pagos ao diretor não empregado – André Maurício Pena, conforme determinado no item 7.6 da Ata da 32ª AGO, constantes das folhas de pagamento dos meses 12/2006 e 03/2007, referentes à Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, em desacordo com a Lei 10.101/2000.

Além desses pagamentos, constatou-se valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, constantes das folhas de pagamento dos meses 02/2006 e 02/2007 e valores pagos aos ex-empregados Armando Eustáquio Nunes e Jorges Antonio R. Ramos em 02/2006, os quais constam nos registros contábeis e na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF; em desacordo com a Lei 10.101/2000.

2.1. Relativamente ao pagamento em 2006, o Recorrente alega que os métodos de cálculo do PRL/2005, divulgados somente em fevereiro de 2006, eram de pleno conhecimento dos empregados, pelo fato de terem participado da confecção dos planos. Afirma ainda, que a legislação não dispõe a respeito da fixação prévia de critérios, apenas ressaltando que deverão ser fixados de forma clara e objetiva.

Vejamos a análise do Colegiado de 1ª Instância (fls. 1871 e ss):

17. Conforme relatório fiscal, constituem fatos geradores da contribuição previdenciária os valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, constantes das folhas de pagamento dos meses 02/2006 e 02/2007, em desacordo com a Lei 10.101/2000.

18. O direito dos empregados à Participação nos Lucros ou Resultados da empresa é uma garantia constitucional prevista no inciso XI do art. 7º da Carta Maior. No entanto, o direito às referidas parcelas, sem vinculação à remuneração, não é auto-aplicável, como quer parecer a interessada, sendo sua eficácia limitada à edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso apontado, abaixo transcrito:

*“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*(...)*

*XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”;*

19. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências. A aludida Medida Provisória foi reeditada várias vezes, culminando na Lei 10.101/2000.

20. Assim, a participação nos lucros estará desvinculada da remuneração, se atender às determinações da lei citada.

21. Cumpre destacar o requisito previsto no art. 2º, caput, e parágrafo primeiro, da Lei nº 10.101/2000, in verbis:

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

*§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade funcional dos trabalhadores. ”*

22. Nesse contexto, a legislação previdenciária também excluiu da incidência da contribuição previdenciária a participação nos lucros quando paga ou creditada de acordo com a Lei específica, como se observa na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

23. Segundo a fiscalização o Termo de Acordo sobre a PLR (Exercício 2005 – pagamento 02/2006) celebrado entre a interessada e seus empregados, foi firmado apenas em 13/02/2006, ou seja, os empregados tomaram ciência do critério da PLR após o exercício de 2005, ano em que os empregados deveriam cumprir as metas acordadas, desta forma, conclui-se que as metas do acordo não foram previamente estabelecidas. Também não foi obedecido de forma criteriosa os valores estipulados no acordo quando do cálculo dos valores a serem pagos em 02/2006, conforme demonstração da tabela item 5.3.7.6 do relatório fiscal.

24. Em que pese a impugnante afirmar que os critérios foram discutidos com os trabalhadores e que estes participaram dos planos de participação, conforme instruções e documentários anexos (doc. 04 – Instrução Normativa nº 02/2005 - fls. 361), a mesma não logrou provar tais argumentos, verifica-se que a citada IN instituiu o programa Profissional Nota 10 – PN10 – 2005, o qual determina os indicadores que serão

utilizados para medir e avaliar o desempenho dos empregados e das equipes, definidos a partir do desdobramento das metas da empresa e as respectivas pontuações. O indicador de Desempenho Individual é uma das bases para apuração do cálculo do pagamento PLR, existem outros indicadores tais como o Desempenho da Unidade Operacional (DPE) e o Desempenho da ITABRASCO, mas é através do Termo de Acordo que são determinados os critérios para o cálculo da apuração da PLR.

25. A alegação de que a Lei 10.101/2000 não menciona a fixação prévia de critérios, mas apenas que estes devam ser fixados de forma clara e objetiva é totalmente absurda e ilógica, pois não se estipula a regra após a obtenção do resultado, não tem o menor sentido!

26. Quanto à apresentação da planilha "Pontuação Alcançada", referente ao exercício 2005, solicitada pela fiscalização, ao contrário do que afirma a impugnante, a mesma não foi apresentada, tendo sido apresentados outros documentos diversos do solicitado, fls. 369/372.

27. Relativamente ao pagamento de PLR/2005 aos empregados já desligados do quadro funcional, mesmo que as PLR tenham sido pagas proporcionalmente ao período trabalhado, conforme acordado entre a empresa e seus empregados, constituem salário de contribuição pelos mesmos motivos relacionados ao PLR dos empregados da empresa, ou seja, por estar em desacordo com a legislação específica.

28. Em relação ao Termo de Acordo sobre a PLR (Exercício 2006) celebrado entre a interessada e seus empregados, conclui a fiscalização que não foi aposta a data do mesmo, sendo que nenhum outro registro foi verificado que comprovasse o pre estabelecimento das metas, além do que, as metas constantes no referido Termo de Acordo sobre a Participação dos Empregados nos Resultados da Empresa não são claras e objetivas, tornando-se inviável o entendimento da metodologia aplicada para apuração dos valores devidos a cada empregado. Em sua defesa a empresa apresenta os mesmos documentos apresentados à fiscalização os quais em nada alteram o feito fiscal.

29. Logo, há que se asseverar que a desqualificação do Programa de PLR instituído pela empresa se deu pela desobediência à legislação de regência (art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/2000), o que ficou amplamente demonstrado no minucioso relatório fiscal que embasa o presente lançamento.

Examinando a temática relativa ao descumprimento da legislação que rege o pagamento de PLR, o Acórdão CARF n.º 2402-007.638, da 2ª TO, 4ª Câmara, de 8/10/2019, de Relatoria do Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, ressaltou que:

A CF/88 instituiu entre os direitos sociais dos trabalhadores a possibilidade de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, desvinculando estas parcelas da sua remuneração, a teor do art. 7º., XI.

Assim, uma vez estabelecido que a parcela relativa à participação nos lucros ou resultados não integra a remuneração do trabalhador, o referido dispositivo constitucional afastou, por consequência, a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, alínea "a", da CF/88 sobre tais valores.

Alinhando-se ao comando constitucional, a Lei n. 8.212/1991 estabeleceu, em seu art. 28, § 9º., alínea "j", que a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário-de-contribuição.

A regulamentação da participação nos lucros ou resultados é objeto da Lei n. 10.101/2000, que conferiu eficácia à previsão constitucional consignada no art. 7º., XI, in fine.

O art. 2º. da Lei n. 10.101/2000 enumera os principais procedimentos a serem observados para a participação nos lucros ou resultados, verbis:

(...)

Por sua vez, o art. 3º. da referida lei determina as condições para efetivação da distribuição dos lucros, inclusive o tratamento tributário a ser conferido, bem assim a sua periodicidade, verbis:

(...)

Da leitura sistêmica dos arts. 2º. e 3º. da Lei n. 10.101/2000, deduz que os principais pilares de legitimidade de um plano de participação nos lucros ou resultados são: i) intervenção do sindicato e participação dos empregados na negociação do plano; ii) existência de regras claras e objetivas para distribuição dos valores; iii) prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição; iv) momento do arquivamento do acordo; v) periodicidade do pagamento de parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados.

Na espécie, verifica-se que os contornos desta lide, no que diz respeito à adequação da PLR à Lei n. 10.101/2000, foram delineados pela autoridade lançadora, em três pilares principais

i) os regulamentos/acordos de PLR foram assinados após transcorridos vários meses dos períodos definidos como bases de apuração, caracterizando a ausência do prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição;

(...)

iii) a (...) garantia em seus acordos a distribuição da PLR a funcionários desligados da empresa antes da assinatura dos regulamentos (que sequer conheceram as regras, objetivos e metas a serem atingidos, e que, portanto, não se sujeitaram a qualquer mecanismo de aferição, pois até serem demitidos, não havia um termo de pactuação assinado);

Da análise dos acordos coletivos de trabalho acostados aos autos (e-fls. 832/874; 952/981; e 1473/1546) referentes aos PPR 2012 e 2013, verifica-se que todos foram firmados durante o exercício aos quais vinculam-se a PLR, entre os meses de abril e julho dos respectivos anos-calendário, com efeitos retroativos a 1º. de janeiro.

É dizer, as regras do PPR foram consolidadas e estabelecidas quando já havia transcorrido de 4 (quatro) a 7 (sete) meses do período definido como base de avaliação dos resultados e aferição de metas.

Nessa perspectiva, resta inequívoca transgressão à Lei n. 10.101/2000, vez que as cláusulas que estabelecem os requisitos para a fruição do direito à PLR, bem assim a definição dos valores devidos, devem, imprescindivelmente, ser previamente fixadas, não suprimindo esse requisito a alegação de que os empregados já conheciam, em virtude de acordos pretéritos, o conteúdo de tais cláusulas.

De se observar que o art. 28, § 9º., alínea "j", da Lei n. 8.212/1991 excepciona a incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos a título de PLR, desde que estes, por óbvio, o pagamento de tais rendimentos tenham obedecido à liturgia da lei específica, no caso, a Lei n. 10.101/2000.

Todavia, conforme já relatado, na espécie, os acordos coletivos de trabalho, no que diz respeito à PLR, não preenchem os requisitos da Lei n. 10.101/2000, vez que ausente negociação prévia, devendo, assim, sobre os rendimentos pagos a esse título (PLR), incidir contribuições previdenciárias em conformidade com as hipóteses de incidência tributária consignadas na Lei n. 8.212/1991.

(...)

Outrossim, resta consignado nos autos que a (...) garantia em seus acordos a distribuição da PLR a empregados desligados da empresa antes mesmo da assinatura dos regulamentos. Tais empregados sequer conheceram as regras, objetivos e metas a serem atingidos, e que, portanto, não se sujeitaram a qualquer mecanismo de aferição, pois até serem demitidos, não havia um acordo assinado. Tal situação resta caracterizada nos acordos coletivos para os PPR/PLR 2012 e 2013.

É relevante destacar que a aplicação dos requisitos para pagamento de verbas a título de PLR estabelecidos na Lei n. 10.101/2000 não se submetem às condições específicas e setoriais do segmento econômico nos qual se insere a pessoa jurídica patrocinadora do programa de participação nos resultados, devendo, ao contrário, aquela à lei se adaptar para o cumprimento das condições nela estabelecidas.

Nesse contexto, entendo que neste ponto não merece reparo a decisão recorrida, mantendo-se hígido o lançamento das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, na forma prevista na legislação em vigor.

Vejamos os documentos que instruem a autuação.

O Termo de Acordo sobre PLR 2005 (fls. 242 e ss), realmente foi assinado somente em 13/02/2006.

Do relato fiscal (fls. 57 – item 5.3) extrai-se que os 2 empregados desligados em 2005 (Armando Eustáquio Nunes e Jorges Antônio R. Ramos), que receberam PLR em 2006, foram empregados do Recorrente somente até janeiro de 2005. Assim, não parece possível tenham tido conhecimento da metodologia de aferição e dos critérios objetivos adotados, previamente, como afirma o Recorrente.

Fato é que o Recorrente alega, mas não comprova, que os empregados tinham ciência dos termos do acordado previamente.

A Autoridade Lançadora relata esse fato, e aponta ao descumprimento das regras legais para a isenção do PLR.

Doutro lado, a Autoridade Fiscal auditou as planilhas e documentos apresentados pelo Recorrente e constatou que mesmo após apuração e pontuação resultantes na quantidade de salários pagos a título de PLR, o Recorrente não observou os critérios na aplicação dos cálculos dos valores a serem pagos. É o que se extrai do Relato Fiscal

Assim, acolhidos os fundamentos do Acórdão CARF nº 2402-007.638, da 2ª TO, 4ª Câmara, de 8/10/2019, de Relatoria do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, e a decisão de piso, resta mantida a autuação nesse ponto.

Em igual sentido, o Acórdão nº 9202-006.674, da 2ª Turma da CSRF, proferido em 17/04/2018, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que traz a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.**

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, inclusive no que tange à demonstração da divergência interpretativa, o Recurso Especial deve ser conhecido. Por outro lado, não deve ser conhecido Recurso Especial em que o respectivo pedido não logra alterar o resultado do julgamento do apelo da parte contrária.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.**

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo

2.2 - No que toca ao PLR pago em 2007, observa-se que o Termo de Acordo sobre PLR relativo ao exercício de 2006 (fls. 251 e ss) não fora datado, de forma a que não se sabe quando os empregados tiveram ciência dos seus termos.

No recurso, o Recorrente não comenta especificamente o PLR/2006, não trazendo elementos que possam refutar a análise fiscal, mantida pelo Colegiado de piso. Apenas assinala que as planilhas insertas na instrução demonstram a existência de critérios claros e objetivos estabelecidos e conhecidos pelos empregados.

Segundo o Relatório pela fiscalização (fls. 497 e ss):

5.3.8.1 No Termos de Acordo não foi aposta a data do acordo firmado. Nenhum outro registro foi verificado que comprovasse o pré-estabelecimento das metas.

5.3.8.2 No Termo de Acordo consta que os indicadores a serem considerados na Participação dos Resultados de todos os empregados são:

I- O desempenho da Itabasco, correspondente a 20% da totalidade da remuneração variável possível a ser atingida;

II – O desempenho da Unidade operacional, correspondente a 20%;

III- O desempenho da equipe, 30%;

IV – O desempenho individual, 20%;

V –Desempenho relativo às competências individuais, 10%.

5.3.8.3 Quanto ao desempenho da Itabasco foi juntado ao Anexo II um quadro denominado “Metodologia de Cálculo do Desempenho da Companhia” onde consta que se o desempenho das Metas 1 e 2 for igual ou superior a meta, o resultado será igual a 500, e se o desempenho for menor que a meta, o resultado será igual a 500 dividido pela meta e multiplicado pelo resultado, Já para a meta 3 se o desempenho for menor ou igual a meta, o resultado será 500, enquanto que se o desempenho for maior que a meta, o resultado será igual 500 dividido pelo resultado e multiplicado pela meta.

5.3.8.4 Para análise da apuração desse resultado seria necessário a apresentação dos indicadores de desempenho da Itabasco, anexo citado na cláusula quinta do Termo de Acordo e **não** apresentado a essa fiscalização.

5.3.8.5 Acrescente-se que os indicadores constantes da planilha “pontuação Alcançada” não foram definidos nas metas apresentadas.

5.3.8.6 Diante do exposto, tornou-se inviável o entendimento da metodologia aplicada para apuração dos valores devidos a cada empregado.

(...)

5.3.9 Conclui-se, assim, após o relatado no subitem 5.3, que as metas constantes nos Termos de Acordo Sobre a Participação dos Empregados nos Resultados da Empresa não são claras e objetivas, conforme previsto na Lei 10.101/2000.

É de se convir que a leitura do Termo de Acordo somado ao relato fiscal permite inferir que o documento não apresentou critérios claros e objetivos.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

- a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes;
- b) existência de convenção ou acordo coletivo;
- c) dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos, das regras adjetivas e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claro as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba.

A ausência de clareza no regramento conduz à conclusão do R. Acórdão Recorrido, no sentido do descumprimento da Lei 10.101/2000, expressado no item 28 e que não fora afastado pelo Recorrente.

Vejamos a análise do Colegiado de 1ª Instância (fls. 1873):

17. Conforme relatório fiscal, constituem fatos geradores da contribuição previdenciária os valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, constantes das folhas de pagamento dos meses 02/2006 e 02/2007, em desacordo com a Lei 10.101/2000.

(...)

28. Em relação ao Termo de Acordo sobre a PLR (Exercício 2006) celebrado entre a interessada e seus empregados, conclui a fiscalização que não foi aposta a data do mesmo, sendo que nenhum outro registro foi verificado que comprovasse o pre estabelecimento das metas, além do que, as metas constantes no referido Termo de Acordo sobre a Participação dos Empregados nos Resultados da Empresa não são claras e objetivas, tornando-se inviável o entendimento da metodologia aplicada para apuração dos valores devidos a cada empregado. Em sua defesa a empresa apresenta os mesmos documentos apresentados à fiscalização os quais em nada alteram o feito fiscal.

29. Logo, há que se asseverar que a desqualificação do Programa de PLR instituído pela empresa se deu pela desobediência à legislação de regência (art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/2000), o que ficou amplamente demonstrado no minucioso relatório fiscal que embasa o presente lançamento.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria.

Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

Sendo assim, acolhidos os fundamentos da decisão de piso, deve manter a autuação.

2.3 - Reativamente ao pagamento a diretor não empregado, salienta o Recorrente que diretor não empregado pode receber o benefício, e que esses valores não integram salário-de-contribuição, na medida em que o ordenamento pátrio não diferencia a existência de vínculo empregatício da sua inexistência ao pagamento de PLR.

Entretanto, esse não se mostra o melhor entendimento, consoante expressado no R. Acórdão da Colenda CSRF n.º 9202-008.604, de 17/02/2020, que tem como Relatora a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

Extrai-se do voto que:

A matéria já foi objeto de inúmeros julgados no CARF, dentre eles o Acórdão n.º 2202-005.188, de 08/05/2019, cujo voto é da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que ora trago à colação como minhas razões de decidir:

*Da participação nos lucros ou resultados dos diretores/administradores*

*O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.*

*Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira (CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285):*

*(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoais e político, reveste um particular significado constitucional do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamente: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.*

*Ressalte-se que os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores. A quase totalidade deles, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade é voltada aos trabalhadores com vínculo de subordinação, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, como profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.*

*Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regramento que a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado e não ao trabalhador não subordinado desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.*

*Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regramento pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP n.º 794/94.*

*Por sua vez, o art. 2º da Lei n.º 10.101/00, que a partir de sua edição passou a reger a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina - "será" - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.*

*Ou seja, o legislador previu, como não poderia deixar de ser, como pressuposto lógico, que existam partes a princípio contrapostas, mas que procuram negociar e por meio de tal negociação atinjam um patamar de colaboração e integração, com a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Não existe negociação consigo mesmo, salvo, talvez, na esfera íntima do indivíduo.*

*A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?*

*Curioso seria imaginar, por exemplo, uma comissão paritária formada por representantes dos diretores estatutários/trabalhadores diretores também, por suposto que fossem negociar PLR com os outros diretores estatutários, ou ainda, com eles mesmos, só que aí assumindo os papéis de representantes dos empregadores. Tudo isso, sob as vistas de um representante indicado pelo sindicato, algo despiciendo na insólita situação criada.*

*A prosperar tal tese, o comando da empresa, composto por diretores nessa condição alçados pelo estatuto, poderia, a seu talante, conceder-se aumentos indiscriminados a título de premiação, e, alegando "autonegociação", a propósito, buscar granjear as benesses tributárias correspondentes, em prejuízo da seguridade social.*

*Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.*

*Não há, assim, qualquer inconstitucionalidade a distinguir trabalhadores em razão de sua ocupação ou função, mas sim de aplicação plena do princípio da legalidade, diferenciando os desiguais na medida da desigualdade, em observância ao primado dos direitos sociais tal como insculpidos em sede constitucional.*

*À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.*

*Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j" do § 9º do art. 28 desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei nº 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.*

*Como fecho desse tópico, registre-se que a Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, pois a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei nº 8.212/91.*

*Aquela lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em comento. Cumpre lembrar, aliás, que o RE nº 569.441/RS, j. 30/10/2014, firmou a Tese de Repercussão Geral nº 344 (de observância obrigatória para este Colegiado por força do art. 62 do RICARF):*

*Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988.*

*Traga-se à baila, também sobre o tema, o julgado do STF (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 636.899/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 17/11/2015):*

*Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição. Norma não autoaplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei nº 10.101/2000. Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei nº 6.404/76. Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba. Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.*

1. O preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é autoaplicável e a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei nº 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei nº 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76.

(...) (negritei)

Tem-se, então, que a lei regulamentadora da participação nos lucros ou resultados prevista constitucionalmente é a Lei nº 10.101/00 (conversão da MP nº 794/94), conforme já assentado pelo STF, em compreensão partilhada também pelo STJ no AgRg no AREsp nº 95.339/PA, j. 20/11/2012.

Portanto, não há reparos a fazer na exigência fiscal, nesse ponto

Assim, resta patente que os valores pagos a diretores não empregados estão sujeitos à incidência das Contribuições Previdenciárias, já que não alcançados pela prerrogativa do art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1991. Nesse sentido é a jurisprudência do CARF: Acórdão nº 2201-004.830, de 16/01/2019 (...), Acórdão nº 2201-004.804, de 04/12/2018 (...), Acórdão nº 2301-004.747, de 12/07/2016, alterado pelo Acórdão de Embargos nº 2301-005.275, de 09/05/2018 (...), Acórdão nº 9202-008.338, de 20/11/2019 (...), Acórdão nº 9202-007.937, de 17/06/2019 (...), Acórdão nº 9202-007.871, de 22/05/2019 (...),

(...)

No mesmo sentido, a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST)

AGRAVO DE INSTRUMENTO DO RECLAMANTE - RECURSO DE REVISTA CONTRA ACÓRDÃO PROFERIDO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. "É incabível recurso de revista contra acórdão regional prolatado em agravo de instrumento" (Enunciado nº 218/TST). Agravo de Instrumento desprovido. RECURSO DE REVISTA DAS RECLAMADAS - **DIRETOR ELEITO DE SOCIEDADE ANÔNIMA - VÍNCULO EMPREGATÍCIO. As relações entre a Diretoria e o Conselho de Administração nas Sociedades Anônimas regem-se pelas diretrizes constantes da Lei nº 6.404/76 e do Estatuto da Empresa, não caracterizando a subordinação jurídica nos moldes trabalhistas.** O empregado eleito Diretor da Empresa tem suspenso o seu contrato de trabalho durante o exercício do cargo, em face da incompatibilidade da ocupação simultânea das posições de empregado e de empregador. Recurso de Revista parcialmente conhecido e provido. (TST, decisão de 12/11/2003, processo RR-62815-2002-900-02-00, Recurso de Revista, Quinta Turma, Relator Ministro Rider Nogueira de Brito) (grifei)

Sob esses argumentos e fundamentos, os argumentos da defesa devem ser afastados.

3 – O Recorrente alega que as parcelas pagas a título de abono ou indenização concedidos por acordo ou convenção coletiva não tem natureza salarial. Pede a aplicação do Parecer PGFN nº 2.114/2011 e jurisprudência do STJ;

Segundo a autuação, constatou-se valor pago a segurados empregados na competência de 08/2006, previsto no item 2 do Acordo Coletivo 2006/2007, denominado “indenização”, constando na folha de pagamentos de 08/2006.

Nesse tópico, o Recorrente alega que as parcelas pagas ou creditadas aos empregados na forma de abono ou indenização, concedidos por acordo ou convenção coletiva de trabalho, constituem verbas não remuneratórias, consoante a CLT e item 7, da alínea ‘e’, do §9º da Lei 8.212/91, e Parecer PGFN/CRJ/nº 2.114/2011.

É certo que na fase defesa o Recorrente não fizera referência ao normativo infralegal de 2011. Não obstante, observa-se que o tema “não incidência” já havia sido levantado no momento da impugnação, de forma a não se entender tenha ocorrido inovação recursal. Dessa forma, válida a inserção temática, considerando ainda o cunho de obrigatoriedade de aplicação do normativo em razão do Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, caso observados os requisitos: *abono único, previsto em convenção coletiva de trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade*.

Pois bem. A respeito do assunto, o Relato Fiscal assinala que em Acordo Coletivo de Trabalho 2006/2007, entre a Itabrasco e o Sindimetal, o Recorrente concedeu “indenização” de natureza salarial aos seus empregados, da ordem de R\$ 1.200,00.

O Acordo Coletivo 2006/2007, acostado a fls. 640 e ss, prevê, na cláusula 2ª que:

Em contrapartida pela alteração da data-base e pelo adiamento dos efeitos da negociação da Cláusula Primeira do acordo coletivo 2005/2006, e empresa pagará para cada empregado com contrato de trabalho vigente em 15/08/2006, uma indenização no valor de R\$ 1.200,00.

Extrai-se da instrução processual o Acordo 2005/2006 (fls. 625 e ss) que dispunha na sua cláusula primeira:

#### REAJUSTE SALARIAL

A empresa reajustará em 6,5% (seis vírgula cinco por cento) os salários base de seus empregados vigentes em 30.06.2005

Analisando as provas e alegações, o Colegiado de piso assinalou que (fls. 1874):

34. No caso em tela, a empresa efetuou pagamento a título de “Indenização” aos segurados amparada por Acordo Coletivo de Trabalho, caracterizando-se uma vantagem econômica, benefício para o empregado, integrando-o ao salário-de-contribuição por não estar incluído nas hipóteses legais de exclusão da incidência previdenciária (§ 9º do artigo 28, da Lei nº 8.212/1991).

35. O artigo 214 do Decreto nº 3.048/1999, em seu § 10, determina a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos em desacordo com a legislação pertinente.

36. Como se pode inferir dos dispositivos legais acima citados, o conceito de salário-de-contribuição não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral.

37. Já o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 lista sobre quais verbas não incidem a contribuição previdenciária, não podendo as mesmas serem interpretadas extensivamente, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do artigo 111, II, do CTN, ser interpretada literalmente:

O Recorrente pede aplicação do Parecer PGFN nº 2.114/2011, cuja fundamentação encontra-se abaixo reproduzida:

4. O entendimento sustentado pela União em juízo é o de que o abono único, concedido em Convenção Coletiva de Trabalho, sofre a incidência de contribuição previdenciária, porquanto ostenta natureza salarial.

5. Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o abono único, estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, a teor do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição quando o seu

pagamento carecer do requisito da habitualidade — o que revela a eventualidade da verba — e não se encontrar atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral.

6. Desse modo, configurada a ausência de vinculação à remuneração do trabalhador, citada verba restará desprovida de natureza salarial, razão pela qual sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária..

Quando o assunto é "abono único", realmente há de se destacar o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.114/2011, a partir do qual resultou o Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, que autorizou a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistisse 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"*

Isso porque, o Poder Judiciário tem entendido que o abono único, estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, a teor do art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição **quando o seu pagamento carecer do requisito da habitualidade — o que revela a eventualidade da verba — e não se encontrar atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral.**

No caso em tela, não há dúvida quanto à não habitualidade, eis que a verba foi paga uma única vez.

Entretanto, relativamente à segunda condição, parece claro que o valor pago decorre diretamente da relação de trabalho prestado e de reajuste salarial, de forma que ganha contornos de verba remuneratória.

Assim é que apesar de ser ganho eventual, a verba tem natureza remuneratória adicional decorrente do salário, afasta a incidência do regramento isentivo.

Dito de outra forma, o Abono Único, mesmo o previsto em Convenção Coletiva do Trabalho, vinculado à remuneração do segurado empregado, por representativo de um complemento salarial, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, Acórdão CARF da CSRF nº 9202-008.661, que teve como Relator o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Salienta-se que o abono único, mesmo o previsto em Convenção Coletiva do Trabalho, vinculado à remuneração do segurado empregado, por representativo de um complemento salarial, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Além disso, não se trata de Convenção Coletiva (feita entre sindicatos) e sim de Acordo Coletivo (feita entre empresa e sindicato), de forma a restar mais uma vez afastada a aplicação do Parecer PGFN nº 2.114/2011, conforme relata a Autoridade Fiscal no item 5.4.4.

Sob esses argumentos, e considerando que o Recorrente não trouxe quais elementos ou argumentos que pudessem afastar a conclusão fiscal e o vínculo remuneratório, deve-se manter a autuação nesse tópico.

4 – O Recorrente alega que o auxílio alimentação, sob a forma de cartão alimentação, não tem natureza salarial, mesmo na situação em que o empregador não tenha registro no PAT – Programa Alimentação do Trabalhador.

A fiscalização constatou valores registrados em gastos operacionais e administrativos - Benefícios da empresa – na conta 353014010 – Cesta Alimentação.

Esse benefício estava previsto nos acordos Coletivos de Trabalho como Cartão Alimentação – Convênio, fornecidos créditos mensais em cartão eletrônico. Constatou-se, ademais, que o Recorrente não estava inscrito no PAT – Programa Alimentação do Trabalhador.

Neste tópico, o Recorrente alega que o auxílio alimentação, mesmo que pago por empregador não registrado no PAT, não tem natureza salarial, constituindo benefício em prol do trabalhador para a produção industrial.

O R. Acórdão recorrido (fls. 1874/1875) examinou a instrução processual e salientou que:

38. Consoante o Relatório Fiscal, a impugnante concedeu auxílio alimentação, sob a forma de “Cartão Alimentação”, durante o período fiscalizado, aos seus empregados, sendo fornecidos créditos mensais em cartão eletrônico, pelo que o valor recebido a título de alimentação foi considerado como salário indireto, uma vez que a empresa não comprovou o cumprimento da exigência de legal de inscrição no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT.

39. Com efeito, o lançamento obedeceu à legislação e ao entendimento pacificado no âmbito da Receita Federal do Brasil, de que todo e qualquer auxílio-alimentação somente estaria isento da contribuição previdenciária se a empresa fornecedora do benefício houvesse feito adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador, na forma preconizada pela Lei nº 6.321/1976.

40. Ressalte-se que a inscrição no PAT não é facultativa, nem representa uma mera formalidade, cujo cumprimento possa ficar ao arbítrio do contribuinte, mas decorre da própria lei.

41. Por outro lado, de acordo com o Ato Declaratório nº 03/2011 c/c Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, cujos efeitos se estendem também à Receita Federal do Brasil, por força do Parecer nº 2.025/2011, o auxílio alimentação, quando pago com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial, afastando-se, somente, de referida incidência quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, estando ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

*Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.*

42. Não é o caso deste lançamento. Pelo que descreve o Relatório Fiscal, a empresa, não inscrita no PAT, no lugar de fornecer alimentação in natura, o faz em “Cartão Alimentação”. O julgado a seguir é emblemático para este caso:

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM ESPÉCIE: EM "TICKET" OU VALE REFEIÇÃO. CARÁTER REMUNERATÓRIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.**

*1. O auxílio alimentação que inibe a carga tributária é aquele prestado "in natura", pois o auxílio alimentação pago em espécie e com habitualidade integra o salário e como tal sofre a incidência da contribuição previdenciária. É a interpretação que se harmoniza com o art. 111, do CTN. 2. Somente o auxílio alimentação pago "in natura", justamente por gerar despesas operacionais, de acordo com o art. 28, § 9º, alínea c, da Lei n. 8212/91, não integra o salário inibindo, pois, a carga tributária, ao passo que se pago em espécie e com habitualidade é passível de incidência da contribuição previdenciária, como é o caso em epígrafe, em que houve pagamento de parcelas habituais por meio de "ticket" refeição e vale refeição, nos termos do acordo coletivo juntado em fls. 48/49. 3. Apelação improvida. (TRF3 - AMS 12697 SP 1999.61.00.012697-1)*

A questão de mérito resume-se no exame da isenção dos valores de auxílio alimentação pagos por meio de cartão, por empresa não inscrita no PAT.

O voto vencedor do Acórdão n.º 2301-006.805, do conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, bem analisou a questão:

Discordo do relator exclusivamente na matéria relativa a não incidência da contribuição previdenciária no fornecimento de vale refeição/alimentação sem a inscrição no PAT.

O artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, prevê que o salário para efeitos de contribuição previdenciária deve ser calculado pela totalidade de rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo ganhos habituais sob a forma de utilidades. Conforme disposto na alínea c do parágrafo 9º do mesmo artigo 28, constam os programas de alimentação do Ministério do Trabalho e Previdência Social:

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

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

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

*(... ) c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976;*

Portanto, o auxílio-alimentação fornecido pela companhia (com valores incluídos em vale/cartão) não satisfaz nenhuma das modalidades legais que autorizariam a sua exclusão do salário de contribuição, mas as situações previstas no Decreto n.º 5, de 1991, que regulamentou a Lei n.º 6.321, de 1976, como manter serviços próprios de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva.

Quanto a aplicação do Ato Declaratório PGFN n.º 3/2011 para o caso, tem-se que o mesmo faz referência a auxílio-alimentação in natura, o quer dizer, "alimentação fornecida pela empresa", ou seja, o pagamento do benefício feito por meio de vale refeição/alimentação, o que não está abrangido pelo ato administrativo da PGFN.

Este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que no julgamento do 9202-008.210–CSRF / 2ª Turma, teve a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE VALE REFEIÇÃO/ALIMENTAÇÃO. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.**

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso do pagamento de auxílio alimentação por meio de vale refeição/alimentação, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n.º 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação "in natura"

Nesse sentido, o R. Acórdão CARF da C. CSRF n.º 9202-008.096, de 20/08/2019, proferido com relato do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, cuja ementa abaixo é reproduzida:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

**ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE TÍQUETE. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.**

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso do pagamento de auxílio alimentação por meio **de cartão alimentação**, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação “*in natura*”.

O auxílio alimentação não foi “*in natura*”, e o Recorrente não se inscrevera no PAT. Correta a fundamentação do R. Acórdão recorrido.

Com estes fundamentos, deve-se manter a autuação relativa a essa infração tributária.

5 – O Recorrente alega que inexistindo descumprimento de obrigação principal ou acessória, resta indevida a multa aplicada.

Assinala que a multa é nula, ao argumento de que não cometera infrações às obrigações principais, nem ao menos preencheria com erro a GFIP, ou cometera descumprimento de obrigação acessória.

Não guarda melhor sorte o Recorrente.

Relativamente a alegação de nulidade, observa-se que a completa ausência de fundamentação à afirmação leva ao seu não conhecimento. De fato, da leitura do recurso exsurge que o Recorrente alega nulas as multas sob a ótica de questões meritórias, como o não descumprimento de obrigações acessórias.

Mesmo que assim não fosse, sob a ótica do art. 59, do Decreto 70.235/72, observa-se a inexistência de vício na autuação, ensejador de declaração de nulidade do ato.

No que toca ao mérito, o R. Acórdão recorrido bem assinalou que:

**Das obrigações acessórias AIOA 37.298.661-7, 37.298.662-5, 37.298.663-3**

48. No que tange às alegações de que não descumpriu qualquer obrigação tributária principal, quanto mais obrigação acessória, cumpre esclarecer que tendo esta Turma de Julgamento firmado o entendimento de que as verbas, pagas pela empresa a seus empregados e contribuintes individuais, as quais constituem o cerne da presente lide, possuem natureza jurídica remuneratória, outra não poderia ser a conclusão nos autos de obrigação acessória sob exame, abaixo discriminados:

48.1. AI DEBCAD nº 37.298.661-7, FL 30 - por ter a empresa deixado de incluir em suas folhas de pagamento os valores pagos aos segurados a título de “cesta alimentação” (AIOP 37.298.658-7 – levantamentos 05 e 15), os quais se encontram contabilizados na conta 35.301.401-0;

48.2. AI DEBCAD nº 37.298.662-5, FL 59 - por ter a empresa deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações pagas aos segurados empregados os valores constantes nas planilhas “Apuração das Contribuições dos Segurados”, fls. 91/93 e 95/98;

48.3. AI DEBCAD nº 37.298.663-3, FL 68 - por ter a empresa deixado de incluir em GFIP as remunerações dos segurados constantes do Relatório de Lançamentos – RL do AIOP 37.298.658-7.

**Da obrigação acessória AIOA nº 37.298.664-1, FL 69**

49. De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa informou incorretamente o código de terceiros no campo próprio da GFIP de 02/2007 (informado 0078 quando o correto seria 0079), configurando-se assim infração ao artigo 32, IV e §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei 9.528/1997 c/c art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999.

49.1. Dessa forma, a fiscalização ao constatar as referida infração, lavrou o citado auto de infração, em cumprimento ao seu estrito dever legal, tendo em vista a obrigatoriedade e vinculação ao ato de lançamento, nos termos do artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

49.2. Com efeito, o auditor fiscal agiu rigorosamente de acordo com a lei, ao proceder a lavratura do AI, como determina o artigo 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99, in verbis:

*“Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes”*

Correta a fundamentação exarada no Acórdão de piso, motivo pelo qual faço daquelas razões as minhas de decidir.

Assim, restam afastadas as alegações do Recorrente.

Quanto à jurisprudência trazida aos autos, cumpre observar que o artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, estabelece que a *“sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros”*. Não sendo parte no litígio objeto dos acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças prolatadas, posto que os efeitos são *“inter partes”* e não *“erga omnes”*.

Assim, as decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelo CARF e não vinculam as decisões das instâncias administrativas julgadoras.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

### **Declaração de Voto**

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Peço vênia à em. Relatora e aos demais pares que a acompanham para apresentar respeitosa divergência quanto à impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono único e sobre o ticket-alimentação.

Quanto a este último, na qualidade de vogal, em sessão realizada em 14 de janeiro p.p, proferi entendimento idêntico ao ora declinado pela em. Relatora – vide acórdão n.º . Naquela assentada, embora sustentar a desnecessidade de inclusão da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, vislumbrei não ser possível excluir do salário-de-contribuição os valores relativos ao fornecimentos de *ticket-alimentação*. Curvo-me, entretanto, ao posicionamento majoritário da eg. Câmara Superior deste Conselho, hialino ao afirmar que

[o] ticket-refeição mais se aproxima do fornecimento de alimentação in natura que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

Diante da máxima hermenêutica no sentido de que "onde há a mesma razão de ser, deve prevalecer a mesma razão de decidir", deve ser mantido o entendimento acerca da não incidência das contribuições previdenciárias sobre a alimentação paga na forma de ticket, em razão do caráter indenizatório. (CARF. Acórdão n.º 9202-007.865, Cons.ª Rel.ª ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ, sessão de 21 de maio de 2019)

Por essas razões, acolho a tese suscitada quanto à impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores referentes ao *ticket-alimentação*.

No tocante ao abono, renovadas as vênias, entendo que os pagamentos feitos, sem habitualidade e em valor fixo, a título de indenização por reajuste de salário a destempo, não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Embora não tenha sido ultimado em convenção coletiva, o acordo coletivo n.º 2006/2007, prevê que “[e]m contrapartida pela alteração da data-base e pelo adiamento dos efeitos da negociação da Cláusula Primeira do acordo coletivo 2005/2006, e **empresa pagará para cada empregado com contrato de trabalho vigente em 15/08/2006, uma indenização no valor de R\$ 1.200,00.**” (f. 640)

O montante é fixo para todos os empregados, independentemente das eventuais diferenças remuneratórias e pago em parcela única, na tentativa de reparar a quebra de expectativa de reajuste salarial, que deveria ter ocorrido outrora.

Aplicável, *mutatis mutandis*, a jurisprudência remansosa do col. Superior Tribunal de Justiça

**o sentido de que o abono recebido em parcela única (sem habitualidade), previsto em convenção coletiva de trabalho, não integra a base de cálculo do salário contribuição.**

Precedentes: REsp 819.552/BA, Rel. p/acórdão Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ de 4/2/2009; REsp 1.062.787/RJ, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJ de 31/8/2010; REsp 1.155.095/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ de 21/6/2010; REsp 434.471/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 14/2/2005. (STJ. AREsp n.º

1223198/SP, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/03/2019, DJe 15/03/2019)

Este eg. Conselho já teve oportunidade de se debruçar sobre questão análoga a discutida nestes autos. No voto condutor do acórdão de n.º 2301-003.228, proferido em sessão datada de 22 de novembro de 2012, consta que

[s]egundo apurado no lançamento, foi incluída como base de cálculo das contribuições previdenciárias a **“indenização por alteração da data-base” prevista na Convenção Coletiva de 2006.**

Analisando a Convenção daquele ano (fl. 1674) verifica-se que a data-base anual para as negociações coletivas de trabalho foi alterada de 1o de agosto para 1o de novembro. Em decorrência dessa alteração previu-se na cláusula 2 da Convenção o pagamento de **uma indenização no valor de R\$1.400,00 para cada empregado, uma única vez, em até dez dias após a celebração do acordo.**

Conforme concluímos acima, ao tratar do “Abono Retorno de Férias” é necessário identificar os critérios da habitualidade e da retributividade, eis que são da essência do conceito de remuneração e, assim, da própria incidência das contribuições previdenciárias. Ausente qualquer valor pago ao empregado sem que essas características estejam presentes, não haverá que se falar em remuneração (conceito jurídico) e, por conseguinte, em incidência de contribuições previdenciárias.

No caso concreto, **além de não se verificar a habitualidade, já que fora um único pagamento, tenho para mim que tal valor revela natureza indenizatória na medida em que os empregados, com a alteração da data-base em 90 dias posteriormente à data prevista,** deixaram de perceber os valores que lhes seriam devidos em decorrência do contrato de trabalho. (sublinhas deste voto)

Por vislumbrar o cariz indenizatório da verba, entendo que o abono único igualmente não integra o salário-contribuição.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira