



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



**Processo nº** 10783.721201/2011-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.234 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de julho de 2023  
**Recorrente** CIA HISPANO BRASILEIRA DE PELOTIZACAO HISPANOBRAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

REEMBOLSO EDUCAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Integra o salário de contribuição o valor relativo a desembolso com educação de empregados quando não atendidas as condições previstas na Lei nº 9.394, de 1996, vez que este não configura qualquer hipótese legal de não incidência prevista § 9º no art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO. NECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

*In casu*, não contam do Acordo as metas e objetivos necessários para recebimento da benesse, motivo pelo qual o Plano não obedece os preceitos da legislação de regência.

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. ALUGUEL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DESLOCAMENTO DO TRABALHADOR.

As utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A despesa com aluguel, caracterizada como um ganho mensal do trabalhador fornecido em decorrência do exercício do trabalho, fica sujeito à incidência de contribuição para a Seguridade Social e outras entidades e fundos.

**VALORES CONCEDIDOS À TÍTULO DE ALIMENTAÇÃO. TICKET (CARTÃO ALIMENTAÇÃO). SEM REGISTRO NO PAT. PARECER VINCULANTE AGU. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991 - Parecer 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU.

**ENTREGA DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. CFL 68.**

Constitui infração à legislação apresentar a GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTUAÇÃO DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA PROCEDENTE EM PARTE. MANUTENÇÃO DA MULTA PELA FALTA DE DECLARAÇÃO DOS MESMOS FATOS GERADORES.**

Sendo declarada a procedência parcial do crédito relativo à exigência da obrigação principal, deve seguir o mesmo destino a lavratura decorrente da falta de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir do lançamento os levantamentos CA e CA1 – Cesta Alimentação; e b) excluir do cálculo da multa do auto de infração Debcad nº 37.301.241-1 (CFL 68) os valores correspondentes aos levantamentos CA e CA1.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

CIA HISPANO BRASILEIRA DE PELOTIZACAO HISPANOBAS, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 10ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, Acórdão n.º 12-69.663/2014, às e-fls. 2.357/2.376, que julgou procedente as autuações, consubstanciadas nos seguintes lançamentos fiscais:

Debcad n.º 37.321.759-5, valor original de R\$ 90.744,69; acrescido de juros e multas de mora e ofício; que trata das contribuições previdenciárias, parte patronal, não recolhidos à época própria, referentes às remunerações pagas a título de “Cesta de Alimentação”; “Condomínio”; “Moradia”; “Participação nos Resultados” e “Reembolso Educacional”.

Debcad n.º 37.321.761-7, valor original de R\$ 472,96; acrescido de juros e multas de mora e ofício; que trata das contribuições previdenciárias descontadas dos segurados, e não recolhidos à época própria.

Debcad n.º 37.321.762-5, valor original de R\$ 12.683,19; acrescido de juros e multa de mora; que trata das contribuições sociais destinadas a Outras Entidades (FNDE; SESI; SENAI; SEBRAE e INCRA), não recolhidos à época própria.

Debcad n.º 37.321.763-3 – CFL 69, no valor de R\$ 152,36; pela entrega de GFIPs com informações inexatas, incompletas ou omissas em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, no caso, erro na informação do código CNAE.

Debcad n.º 37.321.764-1 – CFL 78, no valor de R\$ 3.500,00; pela entrega de GFIPs com informações incorretas no campo RAT.

Debcad n.º 37.321.765-0 – CFL 91, no valor de R\$ 1.523,57; lavrado em virtude da aplicação de penalidade mais benéfica para o sujeito passivo, face ao disposto no inciso II do art. 106 do CTN, pela entrega de GFIPs com fatos geradores a maior (RAT de 3% ao invés de 2%).

Debcad n.º 37.301.241-1 – CFL 68, no valor de R\$ 1.532,57; pela entrega de GFIPs sem informar a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, no caso, as remunerações pagas a título de “Cesta de Alimentação”; “Condomínio”; “Moradia”; “Participação nos Resultados” e “Reembolso Educacional”.

De conformidade com o Relatório Fiscal (e-fls. 44/60), os fatos geradores do crédito lançado foram as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a título de “Cesta de Alimentação”; “Condomínio”; “Moradia”; “Participação nos Resultados” e “Reembolso Educacional”, encontrados nas folhas de pagamento e na contabilidade da Contribuinte.

### Do Reembolso Educação

Conforme previsto no Acordo Coletivo de Trabalho 2006/2007 e 2007/2009, firmado entre a Hispanobrás e o Sindicato Sindimetal, a empresa, reembolsará seus empregados com as despesas incorridas por estes em cursos de ensino fundamental, médio e superior.

Os cursos de nível superior não estão englobados pela isenção da contribuição previdenciária, prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei n.º 8.212/1991.

Intimada a apresentar a relação dos beneficiárias daquela rubrica, elaborou planilha dividida em "educação profissional e educação básica 3G".

Diante das informações, considerou os pagamentos reembolsados aos empregados Antonio W. Saldanha, Luciana P. Ferron e Mirella G. M. Leite como integrantes do salário-de-contribuição, em virtude de terem sido concedidos em desconformidade com a legislação pois não foram informados os cursos freqüentados e tampouco as instituições de ensino (fl. 415).

#### **Do PLR pago a Diretor Não Empregado**

O valor pago, na competência 02/2007, ao Diretor não empregado Sr. José Antonio Martinez Alonso, não encontra-se albergado pela isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/1991, sendo portanto, considerada como remuneração.

No "Documento Gestão de Desempenho 2006 - Programa de Participação nos Resultados" apresentado pela Hispanobrás, no item "Premiação e Elegibilidade" não consta a participação do diretor como elegível ao programa.

Acrescenta ainda que o valor máximo possível a ser concedido aos funcionários da Hispanobrás são seis salários base, limite estabelecido no parágrafo 4º da cláusula 4ª do Termo de Acordo sobre a Participação nos Lucros ou Resultados.

#### **Do PLR pago aos Empregados**

A Lei nº 10.101/2000, em seu artigo 2º, § 1º, estabelece que a participação nos lucros e resultados deva ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, com regras claras e objetivas sobre metas e resultados a serem alcançados, e ainda assim, pactuados previamente, ou seja, antes de começar o período aquisitivo, para que os empregados tenham conhecimento dos critérios e possam se esforçar na obtenção das metas.

O "Termo de Acordo Sobre a Participação dos Empregados nos Resultados Hispanobrás - Exercício 2006", que regulamentou os procedimentos a serem aplicados na Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados registrados pela Hispanobrás no exercício de 2006, foi firmado em 25 de janeiro de 2007.

Da análise do Termo, constatou ainda que: o § 2º, da cláusula 4ª consta que "*Para a distribuição de valores a título de participação aos resultados relativos ao exercício de 2006 é condição essencial que a pontuação de ao menos um dos blocos de indicadores seja igual ou superior a 100 (cem) conforme anexos*"; a cláusula 5ª diz que "*Os indicadores de desempenho da Hispanobrás e os Indicadores de Desempenho da Unidade Operacional DIPE, estabelecidos e divulgados no início do exercício de 2006, fazem parte integrante do presente acordo nos termos anexos*". No entanto não foram apresentados os referidos anexos com tais informações.

#### **Do Condomínio e da Moradia**

Foram concedidos ao Diretor não empregado, Sr. José Antonio Martinez Alonso, os benefícios de pagamento de moradia e condomínio do apartamento 201 do Ed. Cezar Alcure, de propriedade da Hispanobrás situado à Av. Saturnino àr Bri , 687, Praia do Canto, Vitória – ES.

A habitação fornecida ou paga pela empresa, estipulada contratualmente ou recebida por força de costume é considerada salário de contribuição.

Para o arbitramento do valor da moradia, foi utilizada a consulta em Internet, através do portal eletrônico "Site Net Imóveis", para apartamentos do mesmo porte (quatro quartos), no mesmo bairro e localização do apartamento utilizado pelo Diretor. Verificou-se que

o preço praticado no mercado varia entre R\$ 1.804,00 e R\$ 4.504,00, sendo então aplicado o preço médio de R\$ 2.841,00, apurado dentre os apartamentos anunciados.

O valor relativo ao condomínio foi verificado na contabilidade da Hispanobrás, na conta de despesas “35390199 - Gastos Diversos” e encontra-se discriminado na planilha “Condomínio”, anexa aos autos.

### **Da Cesta de Alimentação**

A Autuada forneceu aos empregados créditos mensais, na forma de Cartão Eletrônico, valores a título de Cesta de Alimentação, conforme pactuado nos Acordos Coletivos de Trabalho 2006/2007 e 2007/2009, com a denominação de “Cartão Alimentação –Convênio”.

Intimada a apresentar documentação que comprovassem sua inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, não o fez. Consulta ao portal eletrônico do Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, constatou que a Autuada não é participante do referido programa.

Por não cumprir as condições previstas em lei para que tal verba não fosse considerada como remuneração, considerou esta como integrante do salário-de-contribuição.

### **Dos Autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória**

Pelos fatos descritos acima, aplicou os Autos de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória – AIOA, com os seguintes Códigos de Fundamentação Legal: CFL 68, pela entrega de GFIPs sem informar a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, no caso, as remunerações pagas a título de “Cesta de Alimentação”; “Condomínio”; “Moradia”; “Participação nos Resultados” e “Reembolso Educacional”; CFL 69, pela entrega de GFIPs com informações inexatas, incompletas ou omissas em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, no caso, erro na informação do código CNAE; CFL 78, pela entrega de GFIPs com informações incorretas no campo RAT e CFL 91, lavrado em virtude da aplicação de penalidade mais benéfica para o sujeito passivo, face ao disposto no inciso II do art. 106 do CTN, pela entrega de GFIPs com fatos geradores a maior (RAT de 3% ao invés de 2%).

Em virtude das mudanças introduzidas pela MP n.º 449, de 04/12/2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009, e em respeito ao art. 106, inciso II alínea “c” do CTN, que determina a aplicação da lei tributária atual quando esta *“lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”*, as penalidades relativas à multa por atraso nos recolhimentos das contribuições e multa por descumprimento da obrigação acessória da entrega de GFIP, cabíveis ao sujeito passivo, ora fiscalizado, foram comparadas mês a mês, para a definição de qual legislação aplicar, para o período fiscalizado (Janeiro de 2007 a Dezembro de 2007).

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a procedência do seu pedido.

Por sua vez, a Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 2.381/2.401, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relato da decisão de piso:

#### Do Reembolso Educação

3.1. Os valores apurados a título de “Reembolso Educação” encontravam-se pactuados em Acordo Coletivo de Trabalho.

3.2. Ao seu ver, é irrelevante se os cursos educacionais patrocinados eram profissionalizantes, interessando apenas se foram efetivamente cursados.

3.3. O valor gasto com educação dos empregados não compõem o salário dos mesmos, a teor do art. 458, § 2º, inciso II, da CLT.

#### Da PLR pago a Diretor Não Empregado

3.4. Para exigir a contribuição previdenciária sobre a PLR paga ao Diretor não empregado, o Auditor-Fiscal negou vigência ao artigo 1º, da Lei nº 10.101/2000, bem como, ao inciso XI, do artigo 7º, da CFRB, posto que nenhum dos dois tipos trazem a expressão “*empregados*”, e sim, utilizam a expressão abrangente “*trabalhadores*”.

#### Da PLR pago aos Empregados

3.5. Ainda que os critérios estabelecidos para o ano de 2006 tenham sido formalizados somente no início de 2007, os mesmos já eram conhecidos pelos empregados.

3.6. Que o §1º, do artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 nada menciona sobre a fixação prévia dos critérios de concessão e gozo da PRL.

3.7. Foi considerada pela fiscalização tão somente as pontuações individuais, o que levou a diferença na apuração, juntando novas planilhas de apuração.

#### Do Condomínio e da Moradia

3.8. Pelos mesmos motivos já expostos sobre o reembolso de despesas escolares, o reembolso com despesas de habitação (condomínio e moradia) não é parcela remuneratória, e, portanto, não pode compor a base de cálculo das contribuições (item V, do artigo 28, da Lei nº 8.212/1991).

3.9. O art. 152, da Lei nº 6.404/1976, disciplina que benefícios de qualquer natureza compõem a remuneração dos administradores, e que, portanto, o auxílio moradia/condomínio compõem o salário-de-contribuição do Diretor não empregado.

3.10. A alínea “m”, do § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/1991, exclui expressamente do cômputo do salário-de-contribuição o valor gasto com habitação para seus empregados.

3.11. Tal regra é extensiva aos Contribuintes Individuais a seu serviço, no caso, o Diretor não empregado.

#### Da Cesta de Alimentação

3.12. Esta verba não tem natureza remuneratória e, portanto, não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

3.13. O STJ já decidiu que mesmo não estando o empregador inscrito no PAT concessão de alimentação, não gera a incidência da contribuição previdenciária sobre essas parcelas.

#### Das obrigações acessórias

3.14. Demonstrada a insubsistência da obrigação principal, torna-se incabível a aplicação dos autos de infração por descumprimento de obrigação acessória a ele atrelados.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

### **DO REEMBOLSO EDUCAÇÃO**

O Auditor-Fiscal relata que considerou os pagamentos reembolsados aos empregados Antonio W. Saldanha, Luciana P. Ferron e Mirella G. M. Leite, como integrantes da base de cálculo das contribuições, em virtude de não estarem englobados na isenção da contribuição previdenciária prevista na legislação.

A autuada defende a tese de que não importa ao caso se os cursos educacionais foram profissionalizantes, importa que foram efetivamente cursados, pois despesa com educação não pode ser considerada salário conforme determinado na CLT.

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).

**De fato, o patrocínio de educação aos empregados, desde que observadas as exigências legais, encontra-se albergada pela isenção prevista no tipo legal citado acima. Porém, a contrário senso, uma vez não comprovado o cumprimento da norma, não se pode pleitear o amparo da benesse fiscal.**

No presente caso, o que se tem é que intimada a comprovar os desembolsos efetuados com os empregados citados, a contribuinte não logra demonstrar os requisitos previstos no, já transcrito, art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/1991, que lhe garantissem a isenção daquelas parcelas, posto não é sabido quais os cursos frequentados e tampouco quais são as instituições de ensino, como se depreende do documento anexo à folha 2.402, senão vejamos:

**DECLARAÇÃO**

Declaramos que os valores de R\$ 1.585,62 e 1.370,00 registrados na conta 353014005 do arquivo digital MANAD, a título de reembolso educacional e totalizando R\$ 2.955,62 reais, são referentes aos reembolsos para os empregados como segue:

Educação profissional	– Luciana P. Ferron	R\$ 812,20
Educação básica	– Mirella G. M. Leite	R\$ 235,62
Educação básica	- Antônio W. Saldanha	R\$ 1.907,80

Assim, não sendo possível determinar qual o curso, a instituição e, de fato, se realmente os beneficiários encontravam-se matriculados, entendo correto o procedimento adotado pelo Auditor-Fiscal.

**DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – EMPREGADOS**

No caso em tela, os pagamentos a título de PLR ocorreram com respaldo no programa próprio de PLR (exercício de 2006). Da análise dos referidos instrumentos, a fiscalização constatou que eles não atendem aos requisitos definidos na Lei nº 10.101/2001, pois, em síntese:

**- 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; e, especialmente**

**- ausência de regras claras e objetivas e mecanismos de aferição;**

Além dessas duas motivações principais, o fiscal também explicita que houve pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil.

Por sua vez, a contribuinte contrapõe-se a pretensão fiscal, argumentando que as verbas pagas a seus funcionários a título de PLR estavam de acordo com a legislação e que, portanto, o lançamento correspondente às contribuições incidentes sobre tais verbas é im procedente.

De início, antes mesmo de contemplar as razões de mérito propriamente ditas, com o objetivo de melhor aclarar a demanda posta nos autos, cumpre trazer a lume a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

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;

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica. (grifos nossos)

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória n.º 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

**Art. 2º** Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

**Art. 3º** A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.

[...]

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei n.º 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

**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.

[...]

**Art.3º** A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei n.º 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei n.º 12.832, de 20/07/2013.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

**Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, in casu, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP n.º 794/1994 e reedições, c/c Lei n.º 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.**

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

**Por outro lado, convém frisar que se tratando de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer à própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.**

Na hipótese dos autos, tendo em vista as particularidades despendidas, dividiremos nossa análise por temática, senão vejamos:

### **- Ausência de Regras Claras e Objetivas, bem como mecanismos de aferição**

No caso dos autos, a exemplo do que se vê na e-fl. 2.422/2.433 (acordo 2006), da análise do Termo, constatou que: o § 2º, da cláusula 4ª consta que "*Para a distribuição de valores a título de participação aos resultados relativos ao exercício de 2006 é condição essencial que a pontuação de ao menos um dos blocos de indicadores seja igual ou superior a 100 (cem) conforme anexos*". No entanto não foram apresentados os referidos anexos com estas informações "essenciais". Pergunto: Como podemos afirmar que há regras claras se os documentos não foram apresentados? – Impossível!

Não sendo o bastante, também foi verificado que na cláusula 5ª diz que "*Os indicadores de desempenho da Hispanobrás e os Indicadores de Desempenho da Unidade Operacional DIPE, estabelecidos e divulgados no início do exercício de 2006, fazem parte integrante do presente acordo nos termos anexos*". Novamente, questiono: Cadê os indicadores de desempenho? – Não foram apresentados.

Pois bem! Ainda que a lei estabeleça que a participação nos resultados deva ser objeto de negociação entre as partes, **dos instrumentos decorrentes dessa negociação devem 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, o que, no presente caso, não restou comprovado.**

Neste diapasão, não tendo a autuada apresentado a documentação referente as metas/requisitos, bem como os mecanismos de aferição, correto o lançamento.

### **- Pactuação Prévia**

Em relação a este ponto, deixo de tecer maiores elucubrações a respeito da matéria, tendo em vista que por ausência de mecanismos de aferição (tópico anterior), restou caracterizado que não há observância dos requisitos da Lei n.º 10.101/00, restando descaracterizado o plano de PLR em questão.

### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – DIRETORES (CI)**

Quanto ao valores pagos ao diretor, deixo de me manifestar acerca da extensão ou não da Lei nº 10.101/2000 para os contribuintes individuais, **tendo em vista que como visto no tópico anterior, o Plano em questão não foi devidamente implementado, ferindo os ditames da legislação de regência.**

Ademais, especificamente quanto ao diretor, a autoridade autuante traz que em nenhum momento do Termo de Acordo foi citado que seria contemplado o diretor ou qualquer contribuinte individual. Em outras palavras, o pagamento foi realizado por mera liberalidade, não havendo que se falar em PLR.

Não sendo o bastante, no item Premiação e Elegibilidade do Documento de Gestão apresentado, não consta a participação do diretor como elegível ao pagamento, bem como não há nenhuma avaliação referente ao mesmo.

Por esses motivos, deve ser mantido incólume o lançamento.

### **DA HABITAÇÃO – CONDOMÍNIO E MORADIA**

O Auditor-Fiscal informa que considerou os valores pagos a título de moradia e pagamento do condomínio relativo a essa moradia, com o Diretor não empregado, Sr. José Antonio Martinez Alonso, como parcela integrante da remuneração deste contribuinte individual, e como tal, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A alegação da autuada de que forneceu moradia ao diretor por meio de acordo entre as partes, motivo pelo qual tal valor não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Compulsando a lei de regência (Lei nº 8.212/91), especialmente seu art. 28, § 9º, encontra-se a norma invocada pela Defendente e que, pela importância ao caso, merece ser esquadrihada. *In verbis*:

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

*(...)m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;*

Desta sorte, esmiuçando a norma isentiva transcrita, depreende-se que restam escudados da incidência das contribuições previdenciárias as verbas atinentes ao transporte, à alimentação e à habitação, quando pagas a empregado contratado para trabalhar distante da sua residência: a) em canteiro de obras; ou b) em local que exija deslocamento e estada.

**Ora, como visto, o salário indireto ou salário utilidade pode, sim, compor base de cálculo de contribuições previdenciárias. Lado outro, os valores correspondentes a habitação que não integram o salário-de-contribuição são apenas aqueles fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho, não sendo o caso dos autos e não tendo a contribuinte realizado tal produção probatória.**

Sendo assim, nego provimento neste ponto.

### **DO VALE ALIMENTAÇÃO – TICKET (CARTÃO)**

Restou constatado o fornecimento pela Impugnante de valores a título de Cesta de Alimentação, sob a denominação de “Cartão Alimentação – Convênio”, a seus empregados, e por não preencher os requisitos legais (estar inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT) considerou estes valores como integrantes do salário-de-contribuição dos empregados.

A recorrente afirma que apesar de ter efetuado pagamentos a título de alimentação aos seus empregados, não tendo providenciado sua inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos, citando ainda jurisprudência do STJ em sua defesa.

Afora a vasta discussão a propósito da matéria, deixaremos de abordar a legislação de regência ou mesmo adentrar a questão da natureza/conceituação de aludida verba, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça vem, reiteradamente, afastando qualquer dúvida quanto ao tema, reconhecendo a sua natureza indenizatória, **conquanto que concedido *in natura*, independentemente da inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, na linha da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho.**

Aliás, com arrimo na jurisprudência uníssona no âmbito do STJ, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se manifestou no sentido da não incidência de contribuições previdenciárias sobre o **auxílio alimentação fornecido *in natura*, ainda que não comprovada à inscrição no PAT**, em vista da evidente natureza indenizatória de referida verba, pacificada no âmbito do Judiciário. É o que se extrai do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, com vistas a subsidiar emissão de Ato Declaratório da PGFN, assim ementado:

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.

Na mesma linha de raciocínio, acolhendo o Parecer encimado, fora publicado Ato Declaratório nº 03/2011, da lavra da ilustre Procuradora Geral da Fazenda Nacional, dispensando a *apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos*, contemplando a discussão quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*.

Na esteira da jurisprudência uníssona dos Tribunais Superiores, uma vez reconhecida à natureza indenizatória do Auxílio Alimentação **concedida *in natura***, inclusive com reconhecimento formal da falta de interesse de agir da Procuradoria da Fazenda Nacional (sujeito ativo da relação tributária) nos casos que contemplem referida questão, não se pode cogitar na incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, independentemente da inscrição no PAT.

No caso em tela, a fiscalização esclarece que a alimentação foi fornecida por meio de cartão alimentação (tickets), ou seja, o fornecimento não foi nem em dinheiro e nem por meio de depósito em conta corrente.

Neste ponto, em relação a natureza do ticket (cartão alimentação), deixo de tecer maiores elucubrações a respeito da matéria, tendo em vista que em 23/02/2022 foi publicado no DOU, despacho do Presidente da República que aprovou e tornou vinculante para a administração pública o Parecer n.º 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU que traz a ementa abaixo reproduzida:

PARECER n. 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU

NUP: 00695.001437/2019-16

INTERESSADOS: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

ASSUNTOS: AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

EMENTA: Exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres. Dissonância interna apontada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Exame sob a disciplina do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017. Natureza jurídica de parcela não salarial, para os fins da exação em testilha. Consequências concretas da decisão e princípio da eficiência. O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Extrai-se da fundamentação do aludido Parecer/AGU:

38. Do exame de toda a questão em testilha parece ter ficado evidenciado, de fato, uma fundada dúvida no âmbito da Administração fiscal federal acerca de o auxílio-alimentação em tíquete ou congêneres compor, ou não, a base de cálculo da contribuição previdenciária, antes da entrada em vigor do novel art. 457, §2º da CLT. Dessa feita, considerando as potenciais consequências práticas da definição da questão, bem detalhadas no DESPACHO N.º 25/2022/PGFN-ME, não me parece razoável, sob a perspectiva da repercussão concreta e do princípio da eficiência, permanecer dúvida acerca da interpretação mais adequada, no caso, a de que o auxílio alimentação em tíquete ou congêneres não compôs a base de cálculo da contribuição previdenciária, em momento algum.

39. Conclui-se, pois, que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Em paralelo, sob perspectiva das consequências concretas da decisão e em deferência ao princípio da eficiência, igualmente, chegamos a mesma conclusão.

3. CONCLUSÃO:

40. Ante o exposto, concluiu-se que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Desta forma, não integra o salário de contribuição os valores despendidos pela empresa na forma de tickets ou congêneres (cartão alimentação).

### **DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

A contribuinte não contesta especificamente os argumentos que motivaram a lavratura dos AIOA's Debcad n.º 37.301.241-1 – CFL 68; Debcad n.º 37.321.763-3 – CFL 69; Debcad n.º 37.321.764-1 – CFL 78; Debcad n.º 37.321.765-0 – CFL 91; fincando sua defesa nas teses apresentadas para desqualificar os autos lavrados pelo descumprimento da obrigação

principal - AIOP, o que por sua vez, julgada improcedente a obrigação principal, deveria deixar de existir a obrigação acessória.

Primeiramente, da análise dos autos, não se percebe, em absoluto, qualquer ofensa ao Princípio da Legalidade, pois a Lei n.º 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social – RPS, quanto a aplicação das multas.

Ademais, cabe apenas fazer um esclarecimento acerca do AIOA referente ao CFL 68 (Debcad n.º 37.301.241-1), pois o entendimento deste Relator é que o julgamento dos AI decorrentes de aplicação de multa por omissão de fatos geradores na GFIP deve levar em consideração o que ficou decidido nos AI para exigência da obrigação principal.

Assim, os resultados do julgamento da lavratura para cobrança das contribuições tem sido aplicados automaticamente nas demandas em que é discutida a exigência de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP.

Vejam esse julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROCESSOS CONEXOS. O presente auto de infração diz respeito à infringência ao art. 32, inciso IV, § 5º da Lei n.º 8.212/91, por ter o contribuinte apresentado Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social em GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Provido o recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de se afastar a nulidade por vício formal apontada no processo n.º 35554.005633/200626. Em virtude da existência de conexão entre os processos, igual sorte merece o presente auto de infração. Foi declarado nulo em virtude da declaração da nulidade, por vício formal, da NFLD (processo n.º 35554.005633/200626) que continha os lançamentos referentes aos fatos geradores tidos como não declarados, em decorrência da conexão existente entre o presente auto de infração e a referida NFLD. Provido o recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de se afastar a nulidade por vício formal apontada no processo n.º 35554.005633/200626. Em virtude da existência de conexão entre os processos, igual sorte merece o presente auto de infração. Nos termos em que disciplina o art. 49, § 7º do anexo II da Portaria MF n.º 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF, os processos conexos, decorrentes ou reflexos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio.

(Acórdão 9202001.244, Rel Conselheiro Elias Sampaio Freire, 08/02/2011)

Dessa forma, no julgamento do presente DEBCAD impõe-se à observância à decisão levada a efeito nos levantamentos retromencionados, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Imperioso lembrar que os fundamentos de fato e de direito de todo o período lançado no auto de obrigação principal são os mesmos, portanto o resultado deve seguir a mesma sorte.

Na esteira desse entendimento, uma vez rechaçada em parte a exigência fiscal consubstanciada nos DEBCAD de Obrigação Principal retro, aludida decisão deve, igualmente, ser adotada nesta autuação, afastando, por conseguinte, a penalidade aplicada, na linha do decidido no processo principal.

## **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração sub examine em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO** e, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para:

- a.) afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre os levantamentos CA e CA1 – Cesta Alimentação; e
- b.) excluir do cálculo da multa (CFL 68) os valores correspondentes aos levantamentos CA e CA1, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

**Rayd Santana Ferreira**