



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.010511/2007-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.611 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2021
Recorrente SOCIEDADE DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E SANEAMENTO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/09/2007

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99.

Nos termos da Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS EM DESACORDO COM A LEI.

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a Lei 10.101/00.

PLANO EDUCACIONAL BOLSA DE ESTUDOS.

O valor relativo a plano educacional, cursos de capacitação e qualificação profissional, ainda que não substituam a parcela salarial, mas que não é dado acesso a todos os empregados e dirigentes, é fato gerador de contribuição previdenciária, por não se subsumir à hipótese de exclusão de salário de contribuição prevista na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

VERBA PAGA A TÍTULO DE REEMBOLSO DE MATERIAL ESCOLAR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

O reembolso de material escolar está inserido no conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, uma vez que se constitui em uma vantagem econômica para o trabalhador, auferida como retribuição ao trabalho prestado, caracterizando, assim, o recebimento de uma remuneração indireta.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Considera-se salário de contribuição 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. Art. 28, I, da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

São legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades (Salário Educação, INCRA E SEBRAE), nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei n.º 11.457/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, para declarar a decadência das contribuições previdenciárias relativas às competências de 12/2001 a 11/2002, inclusive.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do acórdão que julgou parcialmente procedente a Impugnação (fls. 418/460), mantendo em parte o crédito tributário lançado no Auto de Infração, referente às competências de janeiro de 1997 a setembro de 2007.

Nos termos do Relatório Fiscal de fls. 37/52, teria a Recorrente se omitido no recolhimento das contribuições previdenciárias, referentes aos pagamentos efetuados aos segurados pelo empregador à título de Participação nos Lucros ou Resultados PLR; subsídios nas compras de Material Escolar; Bolsa de Estudos; Seguro de Vida em grupo; Gratificação de Diretoria, Honorários de Conselho de Administração e Fiscal, Jetons e Verba de Representação, informadas em Folhas de Pagamento e/ou lançadas na contabilidade, abrangendo empregados e contribuintes individuais.

A fiscalização entendeu que a primeira parcela paga aos funcionários e aprendizes, a título de adiantamento, não poderia ser caracterizada como PLR, visto que descumpria com a legislação, pois não estabeleceu nenhum programa de metas, nenhum critério ou condição, resultado e prazos.

Em relação ao seguro de vida em grupo, a Autoridade Administrativa considerou que, até o advento do Decreto n.º 3.265/99 (quando este deixou de ser considerado salário de contribuição), não havia previsão de exclusão dessa parcela do rol de incidência das contribuições previdenciárias, sendo considerado salário indireto.

Quanto aos valores pagos para subsidiar a aquisição de material escolar de seus funcionários, a fiscalização considerou-os como parte integrante do salário de contribuição,

tendo em vista que não haveria norma legal prevendo a não incidência da contribuição previdenciária nessa hipótese.

No que tange aos valores gastos pela contribuinte de novembro de 2004 a agosto de 2005, à título de bolsa de estudos aos ocupantes dos cargos de Gerente, Coordenador e Analista, para os cursos de nível superior, cursos de especialização e pós graduação, houve o lançamento, por não terem sido concedido a todos os empregados da empresa.

Sobre as remunerações pagas aos dirigentes e membros do Conselho Fiscal e Conselho de Administração, referentes ao período de 12/1998 a 12/1999 exclusivamente, apurou-se a omissão pelo não recolhimento das contribuições incidentes sobre estes valores, nos termos do art. 9º, V, do RPS.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE DO STF. Com a publicação do enunciado da Súmula Vinculante n.º 8 do STF que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional. É pacífico o entendimento de que as contribuições de Terceiros são de natureza tributária e também se sujeitam ao prazo decadencial previsto no CTN.

DECADENCIA. SUPERVENIENCIA DE PARECER. O Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar n.º 73/1993).

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Considera-se salário de contribuição 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. Art. 28, I, da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A empresa está obrigada a recolher, no prazo legal, no mês seguinte ao da competência, as suas próprias contribuições previdenciárias devidas, juntamente com as contribuições que deve arrecadar de seus empregados e demais segurados a seu serviço, inclusive sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. São legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades (Salário Educação, INCRA E SEBRAE), inteligência dos arts. 2º e 3º da Lei n.º 11.457/2007.

PARCELAS NÃO INTEGRANTES DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. O § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 enumera as hipóteses taxativas de exclusão de salário de contribuição para fins de custeio da Seguridade Social do que decorre que sobre todas as demais remunerações dos empregados e contribuintes individuais, como definidas nos incisos 1 e 111 do art. 28 da mesma lei há incidência das contribuições sociais previdenciárias, bem como as destinadas a outras entidades, para os segurados empregados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS EM DESACORDO COM A LEI. Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a Lei 10.101/00. Art. 28, § 9º "j" da Lei 8.212/91 e Art. 214, 1, §9º, X e §10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.040/99.

MATERIAL ESCOLAR. O pagamento ou reembolso de despesas com material escolar dos empregados é fato gerador de contribuição previdenciária, por ser ganho habitual sob a forma de utilidade e por não se subsumir à hipótese de isenção prevista na alínea "t" do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

PLANO EDUCACIONAL BOLSA DE ESTUDOS. O valor relativo a plano educacional, cursos de capacitação e qualificação profissional, ainda que não substituam a parcela salarial, mas que não é dado acesso a todos os empregados e dirigentes, é fato gerador de contribuição previdenciária, por não se subsumir à hipótese de exclusão de salário de contribuição prevista na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. O Relatório de Representantes Legais não tem como escopo incluir os sócios/diretores/administradores da empresa no polo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, nos termos do § 2 do artigo 42 da Lei n. 6.830/80.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A relação de corresponsáveis atende ao disposto no inciso I, do parágrafo 52 do artigo 22 da Lei 6.830/80, não implica nenhuma cobrança imediata e servirá apenas na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa e execução fiscal, quando eventual responsabilidade será devidamente apurada.

Tendo em vista o reconhecimento da decadência das competências de 01/1997 a 11/2001, restou prejudicada a apreciação dos argumentos relativos a estas competências, não sendo analisado os fundamentos de mérito quanto aos lançamentos "Contribuintes Individuais" (CII e CI2) e "Seguro de Vida" (SV1 e SV2), por estarem totalmente atingidos pela decadência.

Apresentado Recurso Voluntário, em que se sustenta, em síntese:

- Extinção do crédito relativo ao período entre 12/2001 a 12/2002, ante a ocorrência da decadência, sendo aplicado ao caso o art. 150, §4º do CTN e não o art. 173. Sustenta que não há comprovação de qualquer das situações delitivas - dolo, fraude ou simulação, ensejadoras da aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, sendo que que, independentemente da falta de recolhimento do tributo, aplica-se o art. 150, parágrafo 4º, para a contagem do prazo decadencial;

- A não incidência da contribuição previdenciária sobre as importâncias pagas à título de PLR, visto que a regulamentação da participação nos lucros ou resultados pelas Leis nºs 10.101/2000 e 8.212/91 só é válida (e constitucional) se não alterar o direito estabelecido pela Constituição Federal. Aduz que apesar de não haver a previsão de concessão de PLR desvinculada de metas e em valor fixo, no contexto do § 1º do art. 2º da Lei 10.101/00, este fato não impede que a PLR seja pactuada desta forma, na medida em que o próprio dispositivo permite o uso de outros critérios e condições, distintos dos ali elencados e que a antecipação nos lucros ou resultados é um grande incentivo à produtividade; Sustenta que é legítima a estipulação, de parte da PLR, em valor fixo e desprovida de meta, tal como acordado pela SANASA e seus empregados, visto que a Lei nº 10.101/00 encontra-se em consonância com a Constituição da República, na medida em que não vincula a PLR à remuneração, mas, ao revés, dá margens a que o empregador, juntamente com o empregado (por meio do acordo coletivo) estipule os critérios que lhes forem mais convenientes para a concessão do citado benefício;

- Com relação ao material escolar, constata-se que tal verba não pode ser considerada salário de contribuição, conforme a legislação determina o que seja salário de contribuição, sendo mera liberalidade por parte do empregador, não incorporando a remuneração, sendo que não há qualquer acréscimo patrimonial, não há habitualidade. Defende que a ajuda no custeio do material escolar é, pois, de cunho eminentemente indenizatório na medida em que tem como finalidade reembolsar despesas já arcadas com a compra de material escolar, seja diretamente com os fornecedores, seja em face dos próprios trabalhadores. Assim sendo, referido subsídio constitui mera indenização paga por parte do empregador, que não incorpora, em nada, a remuneração do empregado e, portanto, não pode ser caracterizada como salário de contribuição;

- Com relação ao plano educacional, verifica-se que o lançamento vai de encontro com o que determina o art. 28, I da Lei 8.212/91, porque o plano educacional não contempla a definição de salário de contribuição, sendo que durante o período de novembro de 2004 a agosto de 2005 a Recorrente apenas restringiu a concessão do benefício aos ocupantes dos cargos de gerente, coordenador e analista, pois a capacitação e qualificação destes profissionais estava vinculadas às atividades desenvolvidas pela empresa, o que demonstra a natureza indenizatória da verba, sendo um verdadeiro investimento no profissional e não retribuição salarial;

- Que não incide as contribuições previdenciárias patronais, bem como as destinadas a terceiros, como: SAT, RAT, INCRA, Salário Educação (FNDE) e SEBRAE, visto que essas contribuições incidem sobre as remunerações e as parcelas analisadas nos tópicos anteriores - PLR, material escolar e plano educacional e que não possuem natureza remuneratória.

O presente procedimento administrativo, distribuído a este órgão colegiado, em sessão do dia 08/10/2014 foi convertido à unanimidade em diligência. É que os Acordos Coletivos, os Anexos ao relatório fiscal, a folha de pagamento, os lançamentos contábeis, o regulamento dos benefícios concedidos aos trabalhadores e o DAD não haviam sido inseridos e anexados ao processo, razão pela qual se fez necessária a baixa dos autos para a juntada destes documentos.

Os Anexos ao Relatório Fiscal em que constam os nomes dos segurados e o demonstrativo das bases de contribuições para o lançamento foram juntados nas fls. 543/1648; o DAD nas fls. 1649/1760; o resumo da folha de pagamento foi juntado nas fls. 1763/2289 e nas fls. 2300/2314; as Rubricas da folha de pagamento foram juntadas nas fls, 2290/2299; os Acordos Coletivos de 2001 a 2004 foram juntados nas fls. 2315/2572; os Acordos Coletivos de 2004 a 2007 foram juntados nas fls. 2573/2775; por fim, das fls. 2776/56702 foi juntada a razão analítica da Contribuinte do período.

Em sessão do dia 5 de dezembro de 2018, constatou-se a necessidade de conhecer de documentos e informações imprescindíveis ao enfrentamento da tese de incidência parcial da decadência, com fundamento no art. 150, §4º do CTN.

É que para fins da incidência do art. 150, §4º do CNT, em relação ao cômputo do prazo decadencial, necessária a prova do recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pela Recorrente na competência do fato gerador a que se referir a autuação (Súmula CARF 99).

Nesse sentido, constatou-se que não havia nos autos comprovação do recolhimento parcial dessas verbas.

Foi, portanto, deliberada a conversão do feito em diligência, para que “o Contribuinte fosse intimado a apresentar os recolhimentos, ainda que parciais, da parte patronal e empregados do tributo exigido (mesmo que sob rubrica distinta da exigida no auto de infração), referentes ao período de 12/2001 a 11/2002. e que a unidade preparadora confirme os respectivos pagamentos.

Apresentados os documentos comprobatórios, a unidade preparadora assim se manifestou:

III. Em atendimento a citada Resolução o contribuinte foi intimado a apresentar as Guias da Previdência Social - GPS do período 12/2001 a 11/2002. Salientamos que o contribuinte atendeu a intimação e apresentou as GPS do período solicitado da matriz e da filial 46.119.855/0002-18 conforme juntado às fls. 70.183 a 70.222.

IV. Informamos ainda que em consulta em nossos sistemas corporativos, identificamos os recolhimentos apresentados pelo contribuinte e juntamos “Telas: CCOR – Consulta conta corrente de estabelecimento e COGPS: consulta detalhes da GPS” do período 12/2001 a 11/2002. Tais telas foram juntadas às fls. 70.223 a 70.252.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relator.

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

Tem razão a Recorrente, no que se refere à incidência da decadência, com fundamento na regra de contagem do correspondente prazo pelo art. 150, §4º, do CTN, e não pelo art. 173, I do CTN.

É que: (i) há prova nos autos de pagamento antecipado, mesmo que parcial, das contribuições previdenciárias relacionadas às competências de 12/2001 a 11/2002 (documentos apresentados pela Recorrente e Informação Fiscal); (ii) a Recorrente foi cientificada da ação fiscal em 11/12/2007, pelo que se conclui, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN e Súmula CARF nº 99, que os créditos tributários relacionados às competências de 12/2001 a 11/2002, inclusive, encontram-se extintos pela decadência.

No mérito, quatro são os fundamentos suscitadas pela Recorrente. Não incidência das contribuições previdenciárias sobre a PLR – participação nos lucros e resultados; material escolar; plano educacional; contribuições destinadas a terceiros. Passo a enfrenta-las:

Em relação à Participação nos Lucros e Resultados, inicialmente registro que deixo de conhecer as alegações da Recorrente sobre a pretensa inconstitucionalidade do art. 28, parágrafo 9º "j", da Lei nº 8.212/91, com fundamento na Súmula CARF nº 02.

Nos termos do Relatório Fiscal de fls. 18/25, foi identificado o pagamento de verba relativa à PLR, em desacordo com a legislação, uma vez que a Recorrente não atendeu os pressupostos previstos na Leiº 10.101/00, quais sejam: efetuou pagamentos a título de PLR para outros além dos empregados (aposentados, trabalhadores afastados e aprendizes, quando a Lei nº 10.101/00 refere-se somente aos segurados empregados) e independentemente de fixação/cumprimento de metas; bem como sem observância do critério de periodicidade legalmente previsto.

Importante proceder à transcrição do Relatório Fiscal (fls. 120/121):

23. Em ACT 200112002 é assegurada a distribuição de até R\$1.000,00 (hum mil reais) para todos os empregados, independentemente do salário de cada um. Também, fica garantido o pagamento de R\$500,00 (quinhentos reais) em 11/2001, "*independentemente de fixação de metas*" e, de até R\$500,00 (quinhentos reais) em 05/2002, se atingidas as metas estabelecidas. Estipulada a distribuição de R\$100 mil reais, por meta atingida. Definida a distribuição linear, de 65%, e proporcional ao salário, de 35%.

24. Negociada a antecipação de R\$550,00 (quinhentos e cinquenta reais), a ser paga em novembro de 2002, "*independentemente de fixação de metas*" e, de até R\$750,00 (setecentos e cinquenta reais) em 05/2003, se atingidas as metas estabelecidas, em ACT 2002/2003.

25. Conforme ACT 200312004, foi assegurada distribuição de até R\$1.700,00 (hum mil e setecentos reais) para todos os empregados, independentemente do salário de cada um, sendo um valor fixo de R\$700,00 (setecentos reais) em 11/2003, "*independentemente de fixação de metas*" e, de até R\$1.000,00 (hum mil reais) em 05/2004, se cumpridas as metas estabelecidas.
26. Em ACT 200412006, Cláusula 2, nas mesmas condições do ano anterior, acordam na distribuição de até R\$1.800,00 (hum mil e oitocentos reais). Sendo um valor fixo de R\$750,00 (setecentos e cinquenta reais) em 11/2004, "*independentemente de fixação de metas*" e, de até R\$1.050,00 (hum mil e cinquenta reais) em 05/2005, dependendo do atingimento das metas. *Prevê, também, pagamento de R\$96,55 (noventa e seis reais e cinquenta e cinco centavos) em 1510612004*, a todos os empregados elegíveis ao programa 200312004, referente à meta de redução de tempo de atendimento de ligações de água e esgoto, atingida parcialmente.
27. Assegurada, conforme ACT 200512006, distribuição de até R\$1.953,00 (hum mil e novecentos e cinquenta e três reais) para todos os empregados, independentemente do salário de cada um, sendo um valor fixo de R\$850,00 (oitocentos e cinquenta) em 11/2005, "*não vinculado ao cumprimento de metas*" e, valor de até R\$1.103,00 (hum mil, cento e três reais), em 05/2006, condicionado ao cumprimento de metas.
28. E, por último, conforme ACT 200612008, é negociada a distribuição de 2 (dois) salários nominais, aos aprendizes do SENAI, a serem pagos em novembro de 2006 e maio de 2007, "*não vinculados a cumprimento de metas*". Em seu item 3.1.2, garante pagamento de até R\$2.100,00 (dois mil e cem reais) aos demais empregados, independentemente do salário de cada um, sendo um valor fixo de R\$1.050,00 (hum mil e cinquenta reais), em 11/2006, "*não vinculado a cumprimento de metas*" e, de até R\$1.050,00 (hum mil e cinquenta reais), em 05/2007, este sim, condicionado ao cumprimento das metas estabelecidas.
29. A SANASA denominou sua política de participação de *Produtividade e Participação nos Lucros ou Resultados* até 2000/2001. A partir de 2001/2002, passou a ser chamada de *Participação nos Lucros e Resultados*.
30. Cabe ressaltar, que a participação nos resultados, via de regra, foi feita em duas parcelas, consistindo em um adiantamento em novembro, *sempre em valor fixo e expressamente não vinculado a cumprimento de metas*, e outro pagamento em maio do ano seguinte, este sim, mas apenas este, sujeito ao atingimento de metas pré-estabelecidas.
31. Do exposto, constata-se que a primeira parcela, paga a título de adiantamento, não se caracteriza como PLR. Era remuneração garantida a todos, inclusive a empregados afastados. Não houve, em nenhum momento, previsão de ser compensada ou abatida na segunda parcela. Ao contrário. Somente o segundo pagamento é que poderia variar em função da quantidade de metas cumpridas.
32. Por disposição expressa no art. 28, § 90, alínea "j", da Lei na 8.212/91, a exclusão da parcela de participação nos lucros do salário-de-contribuição está condicionada a estrita observância aos requisitos contidos em lei específica. A desvinculação da remuneração, então, ocorrerá, se atendidas as regras e critérios pré-estabelecidos.
33. Sob essa ótica, constatou-se que houve desatendimento ao contido no § 10 do art 20 da Lei n. 10.101/2000, que menciona que, dos instrumentos da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, ou seja, parâmetros de mensuração para fins de avaliação de cumprimento do ajustado. Todavia, especialmente quanto ao adiantamento, nada foi pactuado previamente, isto é, nenhum programa de metas, nenhum critério ou condição, resultados e prazos, conforme estabelece a mencionada lei.
34. Ademais, o condicionamento ao cumprimento de metas, a incerteza sobre o recebimento da participação, assim como a quantia, é que caracterizam a desvinculação da remuneração e, portanto, do salário. A participação nos lucros é, então, condicionada,

pois, inexistindo cumprimento das metas previamente pactuadas, não haverá pagamento da participação. Premio e abono, sim, normalmente são pagos em valores fixos. Em resumo, a principal característica da participação nos lucros é ser um pagamento condicionado, pois as metas determinadas podem ou não, ser atingidas.

35. Outro ponto a ser abordado, diz respeito à periodicidade da distribuição. Ao analisar isoladamente os ditames dos acordos coletivos, fica comprovada a inobservância da periodicidade mínima exigida pela legislação, ao se pactuar pagamentos nos meses de maio, junho e novembro de 2004.

36. As importâncias pagas a título de PLR em 05/1998, 05/1999, 05/2000, 05/2001, 05/2002, 05/2003, 05/2005, 05/2006 e 05/2007, portanto, a segunda parcela da PLR, não são objeto desse lançamento, dada a previsão contida nos ACT de serem pagas, se alcançadas as metas. As únicas exceções, foram as parcelas distribuídas em 05/2004 e 06/2004, consideradas como integrantes do conceito de remuneração, dado o descumprimento do critério da periodicidade (item anterior), e o pagamento aos Aprendizes em 05/2007, por não estar atrelado a cumprimento de meta.

37. Cabe ainda mencionar, que foram constatados pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados a membros de diretoria, não empregados. Fato esse, que constitui uma anomalia praticada pela SANASA, pois, PLR é inerente à condição de empregado.

38. Em resumo, os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados sem exigência de cumprimento de metas ou sem observância do critério da periodicidade, por estarem em desacordo com as normas legais, integram o conceito de remuneração para fins de incidência das contribuições sociais.

39. De todo o exposto, conclui-se que o plano de participação nos lucros ou resultados, adotado pela SANASA, descumpra exigências específicas, o que qualifica parte das quantias distribuídas, com natureza salarial e enseja a incidência de contribuição previdenciária. Nesses termos, foram computados como salário de contribuição, os adiantamentos feitos nos meses de novembro, pagamentos aos aprendizes em 11/2006 e 05/2007 (conforme ACT 2006/2007) e os montantes pagos em 05/2004 e 06/2004.

40. Há que se registrar, que nenhum elemento relativo a pagamentos de prêmios dos programas de incentivo, Programa Hidronesto, Processo Ser, incorporados pelo plano de participação nos lucros, constante dos Acordos Coletivos de Trabalho, foi apresentado durante o procedimento fiscal.

41. O crédito previdenciário foi apurado com base em informações das folhas de pagamento entregues à auditoria em meio digital, em mídia não regravável, corroboradas com lançamentos contábeis. Os pagamentos a título de PLR são identificados nas folhas de pagamento sob a rubrica de código 309 e, na contabilidade encontram-se lançados à conta de código 219990040, intitulada Provisão p/Partic. Resultados. Cabe acrescentar, que os pagamentos efetuados em novembro de 1998 foram fornecidos em planilha eletrônica, também com certificação digital, pois não constavam da Folha de Pagamento apresentada.

Assim, a Fiscalização considerou que as verbas pagas devem fazer parte do salário-de-contribuição para efeito de incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, com base no disposto no art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91 (anexos 1A e 1B do relatório fiscal).

A Constituição Federal estabelece, no art. 7º, XI, a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei. O Constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito. Trata-se de uma norma de eficácia limitada ao poder regulamentador desse direito estabelecido constitucionalmente.

Ainda, a distribuição de lucros não se insere no conceito de salário tampouco de ganhos habituais, eis que verba eventual e incerta. Aliás, o próprio art. 7º, inciso XI, da CRFB, ao dispor sobre os direitos fundamentais sociais do trabalhador, assegura a “*participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração*”. Ou seja, cuida-se de direito que não se confunde com a remuneração pelo trabalho prestado.

Nessa senda, registro que a Constituição Federal pretendeu não só incluir a *participação nos lucros no rol de direitos dos empregados, como também desvinculá-la da noção de remuneração*:

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;

A Lei nº 8.212/91, outrossim, se reporta à lei específica, para regulamentar a PLR da empresa:

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

(...)

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

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)"

Portanto, não integra o salário de contribuição o PLR pago de acordo com lei específica, regulamentadora do direito. E a lei específica, no caso, é a Lei nº 10.101/2000, que dispõe:

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 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 sindical dos trabalhadores.

[...]

Portanto, a instituição da PLR dá-se por uma construção necessariamente participada das partes. A influência dos empregados nos termos da PLR se dá indiretamente, pelos sindicatos, ou diretamente, através de comissão por eles escolhida.

Não se depreende regras detalhadas acerca dos critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do empregado nos lucros e resultados.

Decerto, a intenção do legislador foi impedir o engessamento da construção das regras para instituição da PLR, pelas partes, que, afinal, sofrerão efetivamente os seus efeitos. Nesse sentido, a objetividade e a clareza exigidas das regras, pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, representam uma garantia de conhecimento e observância do que fora acordado entre as partes, consensualmente. Nesse contexto, haveria uma inexorável integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador, de um lado, e os ganhos auferidos pela empresa, como o aumento da produtividade, de outro.

Mas não se olvide: é imprescindível a presença de regras claras e objetivas do acordo, não obstante a abertura semântica do conteúdo dessas regras. Mas elas devem existir, e serem construídas pelas partes afetadas pela PLR. É dizer, do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo.

No presente caso, em uma das parcelas pagas a título de PLR, como bem indicado na ação fiscal (referente ao adiantamento em valor fixo), não se pode precisar as regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

Se de um lado há o direito de livre estabelecimento de condições do acordo da PLR, por outro exige-se a clareza e objetividade das regras, os quais são inexistentes nos autos, pelo que não procedem os fundamentos da defesa da Recorrente.

Em relação ao material escolar, sustenta a Recorrente que tal verba não pode ser considerada salário de contribuição, sendo mera liberalidade por parte do empregador, não incorporando a remuneração, por inexistir acréscimo patrimonial, nem haver habitualidade.

Para a Recorrente, a ajuda no custeio do material escolar tem natureza indenizatória na medida em que tem como finalidade reembolsar despesas já arcadas com a compra de material escolar, seja diretamente com os fornecedores, seja em face dos próprios trabalhadores.

Quanto a essa incidência, a fiscalização constatou:

48. Há previsão de não-incidência de contribuições sobre plano educacional, cursos de capacitação e qualificação profissionais, desde que não substitua parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes da empresa, tenham acesso.

49. Todavia, não há hipótese de não-incidência para material escolar. Desta forma, a parcela subsidiada pela Empresa, por falta de previsão expressa na legislação previdenciária, integra o salário-de-contribuição, e é objeto desse lançamento.

50. A SANASA, em consonância com ACT, subsidia 50% (cinquenta por cento) das compras de material escolar para quem ganha até 2,16 (dois inteiros e dezesseis décimos) Pisos Salariais e 30% (trinta por cento) para quem ganha acima de 2,16 Pisos Salariais, pagáveis em 02 (duas) parcelas sem acréscimo.

51. A empresa alterou regras de concessão desse benefício ao longo dos anos de 1999 a 2007, porém, basicamente, em função dos limites salariais e quantidade de parcelas descontadas, que mudou para quatro.

52. Até o ano 2000, os empregados efetuaram as compras em estabelecimentos credenciados pela SANASA que, por sua vez, se encarregou de quitar as despesas diretamente com os fornecedores e lançou o desconto, que cabia ao empregado, em folha de pagamento de salário.

53. A partir de 2001, além dessa modalidade, a Empresa passou a ressarcir o empregado que adquire material em papelaria não credenciada, mediante inclusão do subsídio, em folha de pagamento, utilizando rubrica de provento, própria para esse fim.

54. Para o levantamento da base de contribuição, a SANASA forneceu os valores das aquisições de material escolar e o respectivo desconto efetuado em folha de pagamento, em planilha eletrônica, elaborada com essa finalidade.

55. Concluindo, apenas a parte subsidiada pela Empresa foi considerada base de cálculo para fins de incidência da contribuição social. Os montantes de R\$147,72, em janeiro de 1998 e R\$100,98, em fevereiro de 1998, para, respectivamente, Nilza de Souza Costa Pena e Abdon Sennen Biazzi, são exemplos ilustrativos. O primeiro deles, em uma compra de R\$492,42, foi descontado em R\$344,70, e o segundo, na compra de R\$336,60, foi descontado em R\$235,62.

Nos termos do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, em relação a empregados e trabalhadores avulsos:

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;

Por sua vez, o §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 dispõe sobre as hipóteses em que taxativamente são excluídas do salário de contribuição, entre as quais não se encontra o material escolar.

Portanto, diante da ausência de previsão legal, correto o lançamento tributário.

Quanto ao plano educacional, defende a Recorrente que o lançamento vai de encontro com o que determina o art. 28, I da Lei 8.212/91, porquanto o plano educacional não contempla a definição de salário de contribuição, sendo que durante o período de novembro de 2004 a agosto de 2005 a Recorrente apenas restringiu a concessão do benefício aos ocupantes dos cargos de gerente, coordenador e analista, pois a capacitação e qualificação destes profissionais estava vinculadas às atividades desenvolvidas pela empresa, o que demonstra a natureza indenizatória da verba, sendo um verdadeiro investimento no profissional e não retribuição salarial.

Com efeito, o valor relativo a plano educacional - cursos de capacitação e qualificação profissionais - somente não integra o salário de contribuição se não for utilizado em substituição de parcela salarial e desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso (o

que não foi observado pela Recorrente no presente caso), conforme previsto na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei:

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 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 n.º 9.711, de 1998)

Consoante o trabalho fiscal:

63. No período de novembro de 2004 a agosto de 2005, conforme a norma interna SAN.F.IN.NF 38, a Empresa restringiu a concessão do benefício aos ocupantes dos cargos de *Gerente, Coordenador e Analista* para os cursos de nível superior, cursos de especialização e pós-graduação. Tendo em vista, então, que nesse intervalo de tempo, não esteve disponível a todos - empregados e dirigentes - o correspondente gasto da Empresa, integra o salário de contribuição e é objeto desse lançamento.

Tendo em vista que o plano educacional não se estendeu a todos os funcionários da Recorrente, correto é o lançamento tributário. Inexiste espaço para justificativas em não cumprir o critério legal, para que tais valores não estivessem sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, diante da atividade vinculada da Administração Pública, afastando qualquer margem de liberalidades, correto o lançamento.

Por fim, também afasto a tese da Recorrente quanto a não incidência das contribuições previdenciárias patronais, bem como as destinadas a terceiros, como: SAT, RAT, INCRA, Salário Educação (FNDE) e SEBRAE, tendo em vista o reconhecimento de que essas contribuições incidem sobre as remunerações e as parcelas analisadas nos tópicos anteriores, a saber, PLR, material escolar e plano educacional.

Por aderir aos fundamentos do acórdão recorrido, passo a transcrevê-los:

6.17.3. Desta forma, sobre tais verbas, além da incidência das contribuições arcadas pela empresa (FPAS e SAT), também são devidas as contribuições dos segurados sobre a mesma base de cálculo apreciada, objeto do levantamento denominado "Contribuições dos Segurados - DE-2", que implica em reenquadramento da faixa salarial e identificação da respectiva alíquota, já que tais empregados receberam outras verbas sobre as quais houve recolhimento das contribuições sociais previdenciárias, bem como foi identificado uso de tabela desatualizada em algumas competências que, da mesma forma, ensejaram o lançamento devidamente demonstrado no Anexo 5.

(...)

6.18. Quanto ao tópico articulado na impugnação no sentido de não incidência das contribuições patronais, bem como as relativas aos "Terceiros", como SAT, RAT, INCRA, Salário -Educação (FNDE) e SEBRAE, sem nenhuma fundamentação específica (apenas considera indevidas as contribuições porque não reconhece a base de cálculo e também pela ocorrência da decadência de parte do período lançado, até janeiro de 1997 a dezembro de 2002), também não assiste razão à Impugnante.

6.18.1. Primeiro, deve ser mencionado que a contribuição destinada ao SAT/RAT é contribuição da empresa fixada como obrigação tributária principal pelo art. 22, II, da Lei 8.212/91 e, uma vez demonstrada a base de cálculo devida, não há como ser afastada.

6.18.2. Quanto às contribuições destinadas a outras entidades - "Terceiros" - INCRA, Salário Educação e SEBRAE, apenas genericamente impugnadas e pelos motivos acima expostos demonstrando que deverão ser mantidas, ou seja, a base de cálculo lançada é procedente e sobre elas também incidem as contribuições, observa-se que foram devidamente cobradas, nos termos do art. 3º da Lei 11.457 de 16/03/07.

6.18.3. Assim, inexistindo contestação específica, fica aqui registrado quando ao fundamento e cabimento de tais contribuições destinadas a Terceiros que: (...)

6.18.4. O salário-educação decorre da previsão constitucional - art. 212, § 5º - e na Lei 9.424/96, bem como legislação posterior devidamente mencionada no relatório de Fundamentos legais do Débito, fls. 07, sendo devido pelas empresas e calculado com alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados.

6.18.5. A contribuição destinada ao SEBRAE foi instituída como um adicional às contribuições destinadas ao SESI/ SENAI e SESC/SENAC, nos termos do § Y do artigo 8º da Lei n.º 8.029/90 c/c o artigo 1º do Decreto-Lei d 2.318/86. Assim, todo contribuinte do SESC e do SENAC (assim como do SENAI e SESI) é também contribuinte do SEBRAE.

6.18.6. São devidas por todas as empresas as contribuições destinadas ao INCRA, independente do tipo de atividade, observando-se a legislação que trata da matéria:

Decreto-Lei n.º 1.110/70 com amparo na Lei n.º 2.613/55, no Decreto-Lei n.º 1.146/70 e na Lei Complementar d 11/71) foi recepcionada pelo art. 149 da CF/88.

Ante ao exposto, voto em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, para declarar a decadência das contribuições previdenciárias relativas às competências de 12/2001 a 11/2002, inclusive.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro