



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.721310/2011-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.709 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2021
Recorrente VIBRACOUSTIC DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTEFATOS DE BORRACHA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(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, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (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 manteve o lançamento tributário, relativo aos seguintes Autos de Infração:

- **DEBCAD 37.317.218-4**, relativo às contribuições devidas pela empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, nas competências 01/2007 a 01/2009, 09/2009 a 11/2009, no valor total de R\$ 266.562,55 (duzentos e sessenta e seis mil, quinhentos e sessenta e dois reais e cinquenta e cinco centavos), incluindo o principal, juros e multa, compreendendo os levantamentos ED – EDUCAÇÃO e PR – PARTICIPAÇÃO RESULTADOS.

- **DEBCAD 37.317.219-2**, relativo às contribuições devidas pelos segurados empregados, não retidas e não recolhidas pela empresa, nas competências 01/2007, 09/2007 a 11/2007, 09/2008, 11/2008, 12/2008, 09/2009 a 11/2009, no valor total de R\$ 103.668,25 (cento e três mil, seiscentos e sessenta e oito reais e vinte e cinco centavos), incluindo o principal, juros e multa, compreendendo o levantamento PR – PARTICIPAÇÃO RESULTADOS.

- **DEBCAD 37.317.220-6**, relativo às contribuições devidas às Terceiras Entidades (Salário-Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), nas competências 01/2007 a 01/2009, 09/2009 a 11/2009, no valor total de R\$ 59.238,42 (cinquenta e nove mil, duzentos e trinta e oito reais e quarenta e dois centavos), incluindo o principal, juros e multa, compreendendo os levantamentos ED – EDUCAÇÃO e PR – PARTICIPAÇÃO RESULTADOS.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
INOBSERVÂNCIA DE LEI ESPECÍFICA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da sociedade empresária em desacordo com a Lei nº 10.101/00 integram o salário de contribuição, sofrendo, portanto, a incidência de contribuições sociais previdenciárias e de contribuições para terceiros.

DESPESAS COM EDUCAÇÃO DE EMPREGADOS. REMUNERAÇÃO INDIRETA.
SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O valor relativo à despesas com educação quando pago em desacordo com a alínea “t”, § 9º o art. 28 da Lei nº 8.212/1991 constitui remuneração indireta e integra o salário de contribuição, sobre o qual incide a contribuição previdenciária.

Interposto Recurso Voluntário em face do AI – 37.317.218-4, em que se sustenta, em síntese:

- (i) O acórdão recorrido, ao entender a necessidade de regras claras e objetivas no acordo coletivo, procedeu a uma interpretação equivocada, desconsiderando as normas constitucionais e infraconstitucionais indicadas no recurso;
- (ii) A Fiscalização tratou como um dispositivo coercitivo uma norma legal facultativa, conforme se pode observar na redação do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000; Para que não haja incidência do INSS, a PLR paga a

empregados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados; condição essa satisfeita;

- (iii) Cita jurisprudência do CARF que entende ser-lhe favorável;
- (iv) Quanto ao auxílio educação, a Lei nº 12.513, de 26/10/2011 – LEI DO PRONATEC, alterou a referida alínea “t” suprimindo a exigência de que tal benefício fosse extensivo à totalidade dos empregados da Empresa;
- (v) Considerando que o fato da não extensão a todos os empregados foi determinante na exigência do crédito fiscal, invoca-se aqui o princípio da retroatividade benigna da legislação tributária de que trata o artigo 106 II “a” do Código Tributário Nacional, uma vez que a exigência fiscal foi lavrada em 08/07/2011 e a supressão da condição foi efetivada em 26/10/2011, pela Lei nº 12.513;
- (vi) O legislador ao conceder a isenção do art.28, §9º, “t”, da Lei 8.212/91, buscou dar maior possibilidade de ingresso dos trabalhadores em cursos de nível superior e pós-graduação;
- (vii) A Recorrente não encontrou nenhuma decisão judicial que tenha dado guarida ao conceito de salário de contribuição próprio da legislação previdenciária, sendo que todas as decisões dos Tribunais Superiores partem dos conceitos do Direito Trabalhista quanto à natureza das verbas salariais ou indenizatórias para efeito de incidência da contribuição previdenciária;
- (viii) A Fiscalização não observou outra característica da verba denominada “Auxílio-Educação”, que consiste em retribuir o empregado “para o trabalho” e não “pelo trabalho”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relator.

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

O recurso refuta duas fundamentações do lançamento, relacionadas do DEBCAD 37.317.218-4: Participação nos lucros e resultados e salário educação.

Quanto à participação nos lucros e resultados, o Relatório Fiscal da infração sustenta:

5.1. A empresa foi intimada, conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal- TIPF e Termos de Intimação Fiscal - TIF anexos, a apresentar, dentre outros documentos, os instrumentos de negociação que estabelecesse as regras quanto à fixação dos direitos dos empregados na participação nos lucros ou resultados, de forma a verificar se as regras acordadas para o pagamento da PLR estavam de acordo com as regras previstas na lei específica.

5.2. Em atendimento à solicitação foram apresentados os Acordos Coletivos de Trabalho de 2007 a 2009, em anexo, e neles se verifica, em síntese, que a única condição estabelecida para que o empregado tenha direito à participação nos lucros e

resultados é que ele seja empregado da empresa há mais de um mês, sendo o valor a ser pago equivalente a R\$1.200,00 em 2007, R\$1.500,00 em 2008 e R\$1.800,00 em 2009, e proporcional ao tempo de trabalho, quando inferior a um ano de trabalho na empresa.

5.3. A parcela denominada Participação nos Lucros e Resultados está prevista no art. 7º inciso XI da Constituição Federal, sendo indiscutível o direito do trabalhador de recebê-la.

5.4. De acordo com a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, abaixo transcrita, não integram o salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.

(...)

5.7. Para que a distribuição dos lucros e resultados da empresa não esteja vinculada à remuneração dos trabalhadores, além da previsão em acordo coletivo, é necessário que o acordo preveja regras claras e objetivas, índices de produtividade, qualidade e lucratividade, e programas de meta e resultados.

5.8. Sem a observância às regras previstas na legislação, a participação nos lucros será mera verba que complementa o salário, representando campo de incidência de contribuição previdenciária.

5.9. Diante do exposto, e considerando a inexistência de critérios quanto à apuração dos lucros e/ou resultados a serem distribuídos, bem como os critérios quanto ao desempenho dos trabalhadores para a percepção da vantagem, foi efetuado o levantamento do crédito no período de 2007 a 2009, que se referem à rubrica 151 e 152 das Folhas de Pagamento, respectivamente intituladas PLR – Participação nos Resultados e Participação nos resultados A contas contábeis de 420110840001 a 420110840017, intituladas Participação nos resultados, referentes a diversos setores, pagas em desacordo com a legislação.

Portanto, a autuação pautou-se na ausência de regras claras e objetivas, índices de produtividade, qualidade e lucratividade, e programas de meta e resultados.

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.

[...]

Assim, 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 da lei 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, como indicado na ação fiscal, encontra-se ausentes regras claras e objetivas, índices de produtividade, qualidade e lucratividade, e programas de meta e resultados. 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 que, como visto, são inexistentes nos autos, pelo que não procedem os fundamentos da defesa da Recorrente.

Nesse sentido, reporto-me aos fundamentos irretocáveis do acórdão recorrido:

Assim, o pagamento de um valor fixo, sem a existência de quaisquer regras claras, mecanismos de aferição etc, não atende ao dispositivo legal. Os acordos apresentados pela empresa se limitaram a estabelecer um valor determinado como participação nos lucros e resultados de 2007 a 2009, proporcional apenas ao tempo trabalhado quando inferior a um ano, sendo que a única condição estabelecida para que o empregado tivesse direito à tal participação é que ele fosse empregado da empresa há mais de um mês, independentemente, portanto, tanto do desempenho da empresa como do empregado. Não houve qualquer negociação, por exemplo, de quais as metas seriam correspondentes às diferentes categorias de empregados ou quais os critérios para aferição do desempenho dos mesmos. Portanto, a empresa não procedeu de acordo com a lei que rege a matéria, não estabeleceu previamente regras, metas ou mecanismos de aferição, para que ficasse claro aos empregados o que a empresa esperava dos mesmos para que fizessem jus ao benefício.

(...)

No que concerne às alegações da impugnante de que equivocadamente a fiscalização tratou uma norma legal facultativa como um dispositivo coercitivo, posto que o termo “podendo” do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 é característico de normas facultativas, meramente sugestiva e/ou exemplificativa, tem-se que tal expressão visa a apenas indicar que os incisos I e II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 são exemplos, mas, de forma alguma, afasta a necessidade da adoção de critérios. Pelo dispositivo legal, observa-se explicitamente a necessidade de *mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*, ou seja, evidentemente é preciso que haja algo mais além do simples fato do beneficiário ser empregado da empresa pagadora do benefício – é necessário que haja meios para que se constate que o beneficiário faça jus ao incentivo, donde a sugestão de adoção de critérios e condições tais como *índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*, ou ainda *programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente*.

(...)

É certo que os Acordos Coletivos de Trabalho constituem uma valiosa ferramenta de integração entre o capital e o trabalho como alegado pela impugnante, porém os mesmos se subjugam aos ditames da lei, em consonância ao princípio da hierarquia das leis, ou seja, não se pode atendê-los em detrimento ao contido na legislação.

Também não procedem as alegações da impugnante de que a exigência fiscal não tem amparo legal nos arts. 111 e 176 do Código Tributário Nacional-CTN, justamente porque foi em consonância com tais artigos de lei que o crédito tributário em questão foi lançado. A Lei nº 10.101/00 é bem clara ao dispor que nos 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 e, em se tratando de norma isentiva, há que se fazer sua interpretação literal.

Quanto ao salário educação, o Relatório Fiscal assim pontuou:

6.3. A empresa auditada reembolsa a alguns empregados o valor de 50% dos gastos efetuados por estes com educação, mediante apresentação de relatório de acertos de despesas, acompanhado dos boletos de pagamento, conforme amostras em anexo. Pela análise destes, constata-se serem os cursos referentes a cursos técnicos, educação superior, pós-graduação, MBA, etc.

6.4. Por serem os reembolsos efetuados a apenas alguns beneficiários, que variam de 6 a 13, quando o número de empregados varia de 99 a 149, além de na maioria se referirem a cursos fora do contexto de educação básica definida pela lei 9.394/96, foram os mesmos considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária.

Vê-se que a autuação apurou o crédito em razão de o pagamento de referido auxílio contemplar apenas alguns empregados, conforme registros na contabilidade.

Observo que não há prova de que todos os funcionários tivessem acesso ao plano educacional.

O art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/1991 é conclusivo ao prescrever que:

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;

Assim, tem-se que não houve por parte da Recorrente o cumprimento do requisito de extensão do plano educacional, já que o auxílio educação, tem como condição para não integrar o salário de contribuição ser acessível a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Reporto-me, mais uma vez, ao acórdão recorrido, para refutar as razões recursais da Recorrente:

Aduz a autuada que o crédito previdenciário relativo a esse benefício foi lançado com fundamento no art. 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91, o qual estabelece restrições/limitações ao mesmo em oposição ao disposto na Consolidação das Leis do Trabalho-CLT, que caracteriza esse pagamento como de natureza não salarial, sendo que a Receita Federal prima pela aplicação e interpretação da legislação previdenciária desvinculada da legislação trabalhista, prática que não prevalece nos Tribunais Superiores, e o inciso II do § 2º do art. 458 da CLT não contempla nenhuma restrição aos diversos cursos de formação e graduação.

Ora não merecem prevalecer tais alegações, pelos fatos e fundamentos a seguir expostos.

Quanto à evocação do art. 458 da CLT, que exclui do conceito de salário as despesas com educação, esclarecemos que não há que se confundir o conceito trabalhista de remuneração com o de salário de contribuição, este sim a verdadeira base de cálculo sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias.

O alcance do *salário de contribuição* não deve ser interpretado exclusivamente de acordo com os artigos 457 e 458 da CLT, mas sim no contexto em que se insere, ou seja, o salário de contribuição é uma expressão genuína do Direito Previdenciário, cujo conceito está expresso no art. 28 da Lei nº 8.212/91, não havendo que se confundir com o Direito do Trabalho.

A Lei de Custeio da Seguridade Social (nº 8.212/91) é uma lei ordinária, de mesmo nível hierárquico da CLT, sendo uma lei específica, que trata do custeio da Seguridade Social, e traz em seu texto suas próprias definições acerca dos institutos do Direito

Previdenciário, que aproveita-se de algumas noções do Direito do Trabalho, tratando-se, no entanto, de mera relação entre dois ramos autônomos do Direito, que não pode ser confundida com dependência de um em relação ao outro, sendo legítimo que uma verba seja excluída do conceito de salário (remuneração) para fins trabalhistas, mas que integre o salário de contribuição para efeitos previdenciários.

A própria CLT dispõe, em seu art. 12:

Art. 12. Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial.

Nesse sentido, os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91 assim conceituam a contribuição da empresa e o salário de contribuição dos segurados:

*Art. 22. A **contribuição a cargo da empresa**, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei nº 9.317, de 1996)*

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

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 nº 9.528, de 10/12/97)*

Vale lembrar que a Constituição Federal determina que, em matéria tributária, as normas isentivas ou redutoras da base de cálculo devem ser veiculadas, necessariamente, por lei específica, conforme disposto no art. 150, § 6º:

Art. 150 (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Assim, ressalvada a hipótese de lei que atenda a esse dispositivo, conclui-se que, à exceção das imunidades e das verbas expressamente excluídas pelo parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, toda e qualquer verba paga com a finalidade de retribuir o trabalho constitui base de cálculo de contribuição previdenciária.

Ante ao exposto, voto em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro

