



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10976.000254/2008-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-006.009 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** ZIRTAM INDUSTRIAL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 21/12/2004

**INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.**

Constitui inovação recursal a alegação, deduzida na fase recursal, de fundamento jurídico não suscitado na impugnação e apreciado pela instância a quo.

**PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

É inquestionável - por força do disposto na al. “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, bem como no art. 3º da Lei nº 6.321/76 - não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária parcela referente à alimentação “in natura” paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador. Entendimento pacificado tanto no âmbito do CARF (“vide” acórdãos da Câmara Superior nº 9202-008.442, de 16/12/2019; 9202-005.257, de 28/03/17; 9202-008.209, de 25/09/2019), quanto do col. Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1815004, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13.09.2019; AgInt no REsp nº 1.694.824/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 14.12.2018; AgInt no REsp nº 1.617.204/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 3.2.2017; REsp nº 1.072.245/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 14.11.2016).

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

A Participação nos Lucros e Resultados somente será excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária quando forem observados os requisitos da al. “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que determina que “[n]ão integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.” A lei específica a que se faz menção é a Lei nº 10.101/00, devendo ser observados os requisitos ali fixados.

**ABONO DE FÉRIAS. PRÊMIO DE ASSIDUIDADE. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA.**

Da descrição contida na Convenção Coletiva de Trabalho, extrai-se que o benefício pago ao funcionário está vinculado à sua assiduidade, mas não excede vinte dias do salário, razão pela qual não há de compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para excluir da base de cálculo do lançamento os valores referentes ao pagamento de alimentação “in natura” e abono de férias.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Juliano Fernandes Ayres, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima e Ronnie Soares Anderson (Presidente) e Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Suplente Convocada).

Ausente o Conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por ZIRTAM INDUSTRIAL LTDA contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – DRJ/BHE – que *rejeitou* a impugnação apresentada para manter a autuação lavrada por ausência de recolhimento das contribuições sociais de terceiros destinadas a entidades e fundos (Salário Educação, SESI, SENAI, INCRA E SEBRAE), incidentes sobre as seguintes rubricas: salário “in natura” alimentação, participação nos lucros e resultados e abono de férias – “vide” relatório fiscal às f. 38/45.

Às f. 31/32 consta ter sido a ora recorrente devidamente intimada a apresentar documentos – por exemplo, regulamento da Participação nos Lucros e nos Resultados (PLR), comprovante de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), acordos e dissídios coletivos, dentre outros – e, no relatório fiscal, consta que, em resposta, afirmou “(...) não possuir o Termo de adesão ao PAT para o exercício de 2004.” (f. 39).

Manejada a impugnação (f. 70/73) foram acostados a Convenção Coletiva de Trabalho (f. 131/164) e contracheques (f. 165/227).

Por ora, transcrevo tão somente a ementa do acórdão recorrido, por bem sumarizar as teses suscitadas em sede de impugnação (f. 231/237):

**Assunto: OUTROS TRIBUTOS ou CONTRIBUIÇÕES**

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

**ALIMENTAÇÃO-PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS  
E RESULTADOS-ABONO VINCULADO AO SALÁRIO.**

O fornecimento de refeição ao trabalhador pela empresa que não aderiu ao PAT é considerado fato gerador de contribuição previdenciária nos termos da legislação em vigor.

A Participação nos Lucros e Resultados da empresa é fato gerador de contribuição previdenciária se concedida ao empregado em desacordo com as condições previstas na legislação pertinente.

Sobre a verba vinculada ao fator assiduidade do trabalhador concedida pela empresa, incide contribuição previdenciária não importa a que título seja paga. (f. 231)

Intimada do acórdão, a recorrente apresentou, em 28/04/2009, recurso voluntário (f. 242/248), requisitando fosse

(...) conhecido e provido o recurso apresentado, decretando-se a insubsistência do auto de infração e consequentemente o seu cancelamento, com a improcedência da ação fiscal.

Atendendo ao princípio da eventualidade, caso a i. Fazenda Nacional entenda pertinente o crédito ora recorrido, que seja então reduzida a multa imposta a patamares realmente compatíveis com a suposta infração, mormente em face da ausência de potencial lesivo na conduta da recorrente, invocando-se a aplicação, no que couber, do artigo 112 do CTN.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

Difiro a aferição dos pressupostos de admissibilidade para após cotejar as razões declinadas em primeira e segunda instância.

No sistema brasileiro – seja em âmbito administrativo ou judicial –, a finalidade do recurso é única, qual seja, devolver ao órgão de segunda instância o conhecimento das *mesmas questões suscitadas e discutidas no juízo de primeiro grau*. Por isso, inadmissível, em grau recursal, modificar a decisão de primeiro grau com base em novos fundamentos que não foram objeto da defesa – e que, por óbvio, sequer foram discutidos na origem.

Da mera transcrição dos pedidos formulados em primeira e em segunda instância, evidente se revela a inovação recursal. Conforme transcrito alhures, em caráter subsidiário, pleiteou fosse a multa de pouco mais de R\$600,00 (seiscentos reais) aplicada minorada; entretanto, da leitura da peça impugnatória (f. 70/73), sequer flerta a ora recorrente em tangenciar a questão.

Sumula n. 2. Assim, **conheço parcialmente do recurso, presentes os pressupostos de admissibilidade.**

Ausentes questões preliminares, passo à análise do mérito.

## **I – DA (NÃO) INCIDÊNCIA DA CSP SOBRE ALIMENTAÇÃO “IN NATURA”**

De acordo com o relatório fiscal,

4.2.1.1 - Em resposta ao TIAD datado de 08/8/2008, a empresa ZIRTAM INDUSTRIAL LTDA. declarou não possuir o Termo de adesão ao PAT para o exercício de 2004.

4.2.1.1.1 - O fornecimento de refeições pelo empregador aos seus empregados em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT é considerado salário “in natura” nos termos da legislação em vigor. (f. 38)

Desde sua impugnação, sustenta a recorrente fornecer alimentos aos seus empregados e que “(...) o valor da alimentação fornecida aos seus funcionários é *descontado* de [seus] contracheques (...)” (f. 245), o que afastaria a cobrança da contribuição social previdenciária sobre a rubrica. De fato, do escrutínio dos contracheques acostados (f. 165/227), consta que o valor referente à alimentação é *descontado*, mas entendeu a DRJ que o fato de ser a alimentação subsidiada não seria suficiente para suprir a necessidade de adesão ao PAT.

A questão sobre a desnecessidade de adesão ao PAT para fins de não incidência da contribuição previdenciária é matéria pacificada – seja no âmbito deste eg. Conselho (“vide” acórdãos da Câmara Superior nº 9202-008.442, de 16/12/2019; 9202-005.257, de 28/03/17; 9202-008.209, de 25/09/2019), quanto do col. Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1815004, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13.09.2019; AgInt no REsp nº 1.694.824/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 14.12.2018; AgInt no REsp nº 1.617.204/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 3.2.2017; REsp nº 1.072.245/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 14.11.2016). Inclusive, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou, em dezembro de 2011, o Ato Declaratório nº 3, que “(...) dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: ‘nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.’”

Conforme autoriza a al. “c” do inc. II do § 1º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a aplicação de lei pode ser afastada com arrimo em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002, como o supratranscrito ato declaratório de nº 3/2011. **Acolho, por essas razões, o pleito da recorrente quanto à não incidência sobre a rubrica em espeque.**

## **II – DA (NÃO) INCIDÊNCIA DA CSP SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

De modo lacônico, sustenta a recorrente que

(...) a fiscalização tenta impor a [sic] recorrente a exigência das contribuições calculadas sobre a PLR apenas com base na suposta violação a norma prevista no artigo 2º da Lei 10.101/00. **Ocorre que o referido diploma não pode se sobrepor à matriz constitucional e à Lei específica, qual seja, Lei 8.212/91, a qual estabelece claramente que tais parcelas não se integram ao salário contribuição.** (f. 246; sublinhas deste voto)

Em suma, ao seu sentir, despidiend a observância do regramento previsto na Lei nº 10.101/00 para fins de não incidência da contribuição social previdenciária sobre a PLR, eis que seria a Lei nº 8.212/91 clara ao versar sobre a impossibilidade de exigência de exação. Ocorre que a mera transcrição do disposto na al. “j” do § 9º do art. 28 da citada Lei nº 8.212/91 afasta a tese da recorrente na medida em que é hialino a determinar que “[n]ão integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica.**” E, no caso, a lei específica é a de nº 10.101/00 que, em seu art. 1º, explicita ser ela que

(...) regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7.º, inciso XI, da Constituição.

Sequer tendo sido acostado – apesar de requisitado pelas autoridades fiscalizadoras (f. 31) – o regulamento da Participação nos Lucros e nos Resultados (PLR), impossível aferir sua compatibilização com o disposto na Lei nº 10.101/00, razão pela qual **deixo de acolher a tese suscitada.**

### III – DA (NÃO) INCIDÊNCIA DA CSP SOBRE O “ABONO DE FÉRIAS”

Com relação ao abono de férias, aduz a improcedência da autuação, uma vez que o pagamento careceria de habitualidade, além de que teria a Convenção Coletiva força de lei (f. 245). Diz que “[o] abono de férias é excluído da base de cálculo de Contribuição Previdenciária, conforme estabelecido na CCT, anexa à impugnação, cláusula 13 parágrafo 8º. Esta isenção também está garantida no artigo 28, parágrafo 9º, letra “e”, nº 6, da Lei 8.212/91, e artigo 144, da CLT.” (f. 243)

O item 6 da al. “e” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 determina não integrar o salário-contribuição, as importâncias recebidas a “título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT.” Às f. 137/164 consta o regramento da aludida rubrica na CCT e, ao apreciá-lo, salientou a DRJ, que

(...) **a concessão daquele benefício está vinculada ao fator assiduidade do empregado cujo pagamento é procedido quando o trabalhador sai em gozo de férias. Conclui-se daí que, embora ali denominada como abono, tal verba caracteriza-se de fato como um prêmio assiduidade.** Assim, não podendo ser entendida como o abono de férias previsto no artigo 144 da CLT, nem como um ganho eventual do funcionário, dada a sua habitualidade, ainda que anual, e muito menos, pela própria descrição contida na CCT, como um abono desvinculado do salário, restou à fiscalização, cuja atividade é plenamente

vinculada, considerar aqueles valores como integrantes da remuneração, nos termos do inciso I do artigo 28 da lei 8.212/91.

Ressalte-se ainda que, em face da supremacia das leis de ordem pública, a Convenção Coletiva de Trabalho não pode ser oposta para derrogar a aplicabilidade da legislação previdenciária quanto à incidência de contribuições sociais. Portanto, a cláusula da CCT citada pelo impugnante para afastar a exação não pode ser considerada quando em oposição à Lei 8.212/91, que rege o custeio da previdência social. (f. 236/237; sublinhas deste voto)

Em que pese o pagamento da referida verba estar, de acordo com a Convenção Coletiva de Trabalho, condicionado ao número de faltas que os empregados tiverem durante o período aquisitivo de férias, das regras estabelecidas pela Décima Terceira Cláusula das Convenções Coletivas de Trabalho, firmada em dezembro de 2004 (f. 137/164), foi posta uma limitação de valores, de forma que, individualmente, o beneficiário nunca receberá montante superior a 20 (vinte) dias de seu salário.

A Câmara Superior deste eg. Conselho, no recentíssimo acórdão de nº 9202-008.357, sob a pena do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, chancelou a exclusão do abono de férias ao apreciar as disposições contidas na CCT em espeque, valendo-se, para tanto, das seguintes razões:

Ocorre que, o levantamento pertinente ao abono de férias - assiduidade - foi mantido pela decisão de primeira instância sob o fundamento de que em conformidade com o artigo 457, § 1º, da CLT, todo abono é salário, salvo disposição expressa em contrário, e, por essas razões - ausência de disposição legal em contrário - aplica-se a regra da CLT, isto é, todo abono tem cunho salarial e integra o salário-de-contribuição, salvo as exceções legais.

**Do exame dos citados artigos constantes da CLT, temos que a legislação trabalhista, sem outras restrições ou condicionantes, estabelece que o abono de férias não deve exceder a vinte dias de salário para que seja excluído da remuneração, senão vejamos:**

*Art. 143. É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes.*

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

**Portanto, se a lei não estipulou outra condição, que não a proibição quanto a não exceder vinte dias de salário, para restar excluído da remuneração, não pode o Fisco entender que os pagamentos feitos a título de abono ou gratificação assiduidade de férias, cujos valores não excedem ao limite ora apontado, são alcançados pela incidência da contribuição previdenciária.**

Merece, portanto, guarida a tese sustentada pela recorrente, devendo o abono de férias ser decotado da base de cálculo das contribuições. **Acolho-a**, pois.

#### **IV– DA CONCLUSÃO**

Ante o exposto, **conheço parcialmente do recurso para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento** para excluir da base de cálculo os valores referentes ao pagamento de alimentação “in natura” e abono de férias.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira