



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11474.000027/2007-27  
**Recurso n°** 153.062 Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-00.750 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de abril de 2010  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO  
**Recorrente** AMANCO BRASIL LTDA  
**Recorrida** DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

**AUXÍLIO TRANSPORTE EM PECÚNIA - IMPOSSIBILIDADE -  
INCIDÊNCIA**

A contribuição previdenciária sobre parcela paga a título de Vale-Transporte é devida se não forem observadas as disposições da lei nº 7.418/85 e do Decreto nº 95.427/87

**PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR - BENEFÍCIO  
OFERECIDO DE FORMA DIFERENCIADA - IMPOSSIBILIDADE -  
INCIDÊNCIA**

Integra o salário de contribuição os valores das contribuições efetivamente pagos pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, que não esteja disponibilizado de forma igualitária todos os seus empregados e dirigentes

**SUBSÍDIO NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS - INCIDÊNCIA**

O Subsídio na aquisição de produtos da empresa fornecido pela mesma aos segurados empregados integra o salário de contribuição por representar acréscimo patrimonial do empregado e não haver previsão legal afastando a incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores.

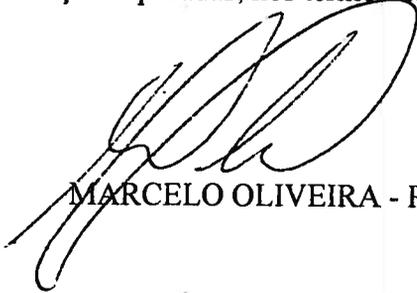
**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCONFORMIDADE COM A LEI -  
INCIDÊNCIA**

Haverá incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação dos lucros ou resultados efetuados em desacordo com a disposição legal.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso no que tange as contribuições apuradas pelo pagamento de transportes em pecúnia e aos valores de compras de material produzidos pela recorrente, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado e Maria da Glória Faria. II) Por unanimidade de votos: a) no mérito, em negar provimento ao recurso no que tange às demais contribuições apuradas, nos termos do voto da relatora.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



ANÁ MARIA BANDEIRA - Relatora

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Maria da Glória Faria (Suplente).

## Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados não arrecadadas pelo contribuinte, a da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (SEBRAE e INCRA).

O lançamento foi efetuado em 27/11/2006, data da intimação do sujeito passivo.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 91/168), constituem fatos geradores das contribuições lançadas os seguintes valores:

Pagamento em espécie de auxílio transporte aos segurados empregados;

Pagamento de salário indireto, exclusivamente aos diretores empregados, correspondente ao custeio, pela empresa, de previdência complementar privada;

Pagamento de salário indireto aos segurados empregados, mediante subsídio na compra de produtos fabricados pela empresa, junto a clientes da notificada.

No mecanismo de concessão de subsídios, os empregados se dirigem a lojistas clientes da empresa, para compra de produtos fabricados pela mesma (tubos e conexões em PVC), e o fazem sem qualquer pagamento no ato.

Posteriormente, a notificada paga aos lojistas os valores totais das compras efetuadas e efetua desconto na folha de pagamento de 80% do valor pago ao lojista, restando claro que os 20% restantes representam salário indireto, os quais são contabilizados em conta denominada "Subsídio Venda Produtos Empresa".

A auditoria fiscal informa que efetuou o cálculo, por empregado, do subsídio oferecido pela empresa;

Pagamento de salário extra folha ao Diretor Presidente da Empresa, Sr. Ronald Jean Degen, mediante reembolso de despesas pessoais do referido funcionário.

As despesas reembolsadas seriam referentes à contratação, no exterior, de seguro de vida/saúde.

A auditoria fiscal informa que a empresa paga seguro de vida em grupo em favor de seus funcionários, inclusive dos diretores, porém tal seguro é contratado com a Companhia Paulista e o custo não ultrapassa o valor de R\$ 15,00 para cada uma das partes (empresa e funcionário). No entanto, o seguro reembolsado ao citado diretor, alcança cifras expressivas, em torno de R\$ 550.000,00 em quatro anos;

Pagamento efetuado aos segurados empregados, a título de Participação nos Resultados, em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Segundo a auditoria fiscal, a notificada efetuou pagamentos sem que tivesse apurado lucros em suas demonstrações contábeis e nem mesmo resultados.

É informado que, contrariando os ensinamentos de contabilidade, na Demonstração do Resultado do Exercício, a notificada teria deixado de fora, na apuração do resultado operacional, valores que deveriam ter sido considerados como resultado líquido financeiro e valor das amortizações de ágio. Inovando em matéria de terminologia, a recorrente destacou no citado Demonstrativo o “Lucro Operacional antes do Resultado Financeiro”.

Os instrumentos decorrentes das negociações havidas deixam claro, em diversas cláusulas, que os valores são pagos proporcionalmente ao salário recebido pelos empregados, não sendo, portanto, desatrelados de aspectos pessoais do trabalhador. Tal característica leva a imensos abismos entre os valores recebidos pelos empregados dirigentes e aqueles de menor qualificação.

É informado que a empresa adota sistema diferenciado de participação nos lucros ou resultados para ocupantes de cargos de confiança, onde o cálculo da participação desses se dá pela aplicação de um percentual maior sobre o valor do salário que o percentual aplicado ao salário dos demais empregados.

Entende a auditoria fiscal que tal forma de cálculo cria uma espécie de gratificação pelo exercício do cargo de confiança, uma vez que, no caso concreto, foi verificada situação em que um diretor recebeu, a título de participação, um valor correspondente a 5,5 salários nominais enquanto os funcionários sem qualquer função de confiança receberam 1 salário nominal.

A auditoria fiscal verificou que, no que tange às metas a serem atingidas, as mesmas constaram apenas em planilhas de cálculos de valores a serem distribuídos elaboradas unilateralmente pela própria empresa e depois de encerrado o exercício social.

Intimada a esclarecer a questão, a notificada declarou de forma inequívoca, não haver outros documentos relativos aos seus Programas de Participação nos Resultados, além das citadas planilhas de cálculo e dos Instrumentos de Acordos celebrados nos quais consta somente previsão de criação de sistemas diferenciados de participação nos resultados.

Segundo a auditoria fiscal os sistemas diferenciados elaborados pela empresa unilateralmente provocou diferenciações tais que apenas 32 trabalhadores (2,23% de um total de 1430 empregados) foram beneficiados com aproximadamente 50% dos valores distribuídos a título de participação nos resultados.

A auditoria fiscal também aponta o fato de que a notificada condiciona o pagamento da participação nos resultados a requisitos como existência de notificações decorrentes do não cumprimento de normas de segurança do trabalho ou faltas injustificadas. Entende que tais dispositivos caracterizam a participação nos lucros como prêmios, os quais são condicionados ao comportamento do empregado e que possuem natureza salarial.

A notificada apresentou defesa (fls. 1074/1086 – Vol IV) onde alega que os valores pagos a título de auxílio transporte não configuram contraprestação de serviço, e sim, mera ajuda de custo dada ao empregado. Portanto, devido a natureza ressarcitória do pagamento, o pagamento de auxílio transporte, ainda que pago em espécie, não se compreende na hipótese de incidência de contribuição previdenciária.

Quanto ao pagamento de previdência privada a alguns empregados, afirma que não se destinam a remunerar o trabalho executado pelos mesmos. Menciona o art. 2º do

Decreto Lei nº 2.296/1986 e o § 2º do art. 202 da Constituição Federal para corroborar seu entendimento.

Considera que a Lei Complementar nº 109/2001 passou a regular a matéria e derogou as previsões com ela incompatíveis, dentre as quais a alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

De igual sorte, alega que os valores de subsídios concedidos na aquisição de produtos Amanco não consubstanciam-se em remuneração do trabalho ou ganhos habituais, razão pela qual não poderiam integrar o salário de contribuição.

No que tange ao pagamento de seguro de vida a determinado funcionário, cita o art. 458, § 2º, inciso V da CLT para afirmar que tal valor não sofre incidência de contribuições previdenciárias.

Por fim, alega que instituiu o Programa de Participação nos Resultados em estrita observância às determinações da Lei nº 10.101/2000 pois os PPR's foram objeto de negociação entre a impugnante e seus empregados por meio de comissão escolhida entre as partes e integrada, também, por representados dos sindicatos, bem como há regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos à participação nos resultados, mecanismos de aferição das informações, periodicidade, período de vigência etc.

Pelo Acórdão nº 07-9.984 (fls. 1107/1112-verso – Vol IV), o lançamento foi julgado procedente.

Irresignada, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 1120/1137 – Vol IV) onde efetua a repetição das alegações já apresentadas em defesa.

O recurso teve seguimento por força de decisão contida nos autos do Mandado de Segurança nº 2007.72.01.004391-4 que determinou o seguimento do recurso independente da realização do depósito recursal.

É o relatório.

Handwritten signature and a circular stamp, likely an official seal or mark, located in the bottom right corner of the page.

## Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado pela recorrente, verifica-se que a mesma não traz nenhuma questão preliminar, por essa razão, passo a analisar as argumentações relativas ao mérito, conforme apresentadas pela recorrente.

O lançamento tem por base o enquadramento de diversas rubricas pagas pela recorrente como salário indireto e, relativamente a esse fato, entendo necessário tecer algumas considerações.

Pelo Princípio da Legalidade, a autoridade administrativa deve exercer suas funções dentro do que a lei prescrever, portanto, os atos administrativos não podem ser objeto de casualidade ou de opções subjetivas, mas devem se encontrar conformados com a lei.

É o Princípio da Legalidade que permite à autoridade administrativa rever seus próprios atos, inclusive o lançamento tributário, para examinar a conformidade dos mesmos com a lei.

Com o objetivo de evitar toda sorte de interpretações, por parte da administração e dos administrados, a respeito da incidência ou não da contribuição previdenciária sobre determinada verba paga, a lei veio definir expressamente quais os pagamentos não integrariam o salário de contribuição. Tal definição encontra-se disposta no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

O cuidado do legislador se fez necessário pois seria temerário submeter à análise discricionária do contribuinte, ou mesmo da autoridade administrativa, a possibilidade de afastar ou não a incidência da contribuição previdenciária.

A fim de reforçar o entendimento de que o propósito do legislador foi de restringir à lei todas as hipóteses de não incidência de contribuição, a Medida Provisória nº 1.596-14, de 10/11/97, posteriormente convertida na Lei nº 9.528/97, introduziu o termo “exclusivamente” ao § 9º da Lei nº 8.212/91, que elenca as verbas que não integram o salário-de-contribuição.

No que tange ao auxílio transporte pago em pecúnia, a recorrente limita-se a afirmar que o pagamento efetuado sob tal forma não integra o salário de contribuição por não se configurar em contraprestação do serviço.

O dispositivo que trata do pagamento de vale transporte é a alínea “f” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrita:

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

*f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;”*

No que tange à incidência de contribuição previdenciária, o pagamento de vale transporte em dinheiro contraria o disposto na Lei 7.418/85, que versa o seguinte:

*“Art. 2º O Vale-Transporte concedido nas condições e limites nesta lei, no que se refere à contribuição do empregador:*

.....  
*não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço*

.....  
*Art. 5º A concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar.”*

Depreende-se que o art. 2º é claro no sentido de que somente deixará de integrar a base de cálculo o vale transporte concedido nas condições e limites da lei que no art. 5º expressamente determina que a concessão do benefício implica na aquisição por parte do empregador dos vales necessários ao deslocamento do empregado.

Assim, os valores pagos a título de vale transporte em espécie integram o salário de contribuição.

De igual modo, o pagamento de previdência complementar a apenas alguns empregados contraria o disposto na alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 que dispõe que não integram o salário de contribuição “o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT”.

Assevere-se que a recorrente não nega que deixou de proporcionar o benefício à totalidade de seus empregados, no entanto, entende que o dispositivo acima citado teria sido derogado pela Lei Complementar nº 109/2001

O argumento encimado não pode prevalecer.

O dispositivo legal que embasou o lançamento encontra-se vigente no ordenamento jurídico pátrio. Diversamente do que aduz a recorrente, o disposto na alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 não contraria as disposições da Lei Complementar 109/2001, editada posteriormente.

Ao contrário, a própria Lei Complementar nº 109/2001 veda a conduta adotada pela recorrente, conforme se infere da leitura de seu art 16, *caput* e § 1º, *in verbis*:

*“Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.*

*§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes,*

*diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.”*

Quanto ao subsídio oferecido pela empresa a seus empregados na compra de produtos de sua fabricação, a mesma afirma que tais valores não se destinam a retribuir o trabalho e não se configuram em ganhos habituais.

O subsídio acima corresponde a 20% do total das compras efetuadas de produtos de fabricação da recorrente junto a lojistas.

Para que seja possível afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos segurados empregados é necessário que tais pagamentos se enquadrem às situações em que a própria lei define expressamente a não incidência.

Como já argüido, em obediência ao Princípio da Legalidade, a autoridade administrativa deve exercer suas funções, dentre as quais o ato que resulta no lançamento tributário, na estrita conformidade com a lei.

Via de regra, integram o salário de contribuição todos os valores pagos ao empregado que se consubstanciam em retribuição ao trabalho e que, conseqüentemente, promovam a ampliação de seu patrimônio. Tais valores, no dizer da melhor doutrina, é toda e qualquer vantagem atribuída ao prestador de serviços (empregado), sem a qual, para alcançá-los, teria que arcar com o respectivo ônus. Devem ser decorrentes do contrato de trabalho e ajustados através de acordo expresso ou tácito.

Porém, alguns pagamentos, ainda que representem acréscimo patrimonial podem ser excluídos da base de cálculo, desde que estabelecidos por lei.

*In casu*, trata-se de pagamento que se consubstancia em acréscimo patrimonial ao empregado, sem qualquer previsão legal para afastar a incidência de contribuição previdenciária.

No que tange à alegada falta de habitualidade vale dizer que o argumento não tem força para desconstituir o lançamento.

Quando o legislador fez constar entre as hipóteses de não incidência os ganhos eventuais, certamente não estava albergando a situação representada no caso concreto.

Infere-se que ganhos eventuais sejam valores oferecidos pelo empregador aos seus empregados de tal forma que não venham a gerar legítima expectativa por parte dos mesmos por força da habitualidade, contrato ou costume.

No caso em tela, a notificada, continuamente, coloca à disposição dos empregados a possibilidade de utilização do benefício, no caso, a compra dos materiais que fabrica por valores reduzidos, gerando nos mesmos a certeza do direito.

Portanto, o benefício oferecido pela empresa não pode ser considerado eventual e integra o salário de contribuição

Quanto ao reembolso de despesas pessoais do Diretor Presidente, no caso, o pagamento de seguro de vida/saúde contratado no exterior, não há amparo legal para afastar a incidência de contribuição sobre o mesmo.

A auditoria fiscal informa que a empresa paga seguro de vida em grupo em favor de seus funcionários, inclusive dos diretores, cumprindo o que dispõe inciso XXV, do § 9º, do art. 214, do Decreto nº 3.048/1999.

No caso do Diretor Presidente, o reembolso efetuado não pode ser enquadrado no dispositivo acima citado, pois trata-se de benefício concedido apenas ao mesmo de valores expressivos, ou seja, em torno de R\$ 550.000,00 em quatro anos.

Por essa razão, agiu bem a auditoria fiscal em fazer incidir contribuição sobre tais valores.

Por fim, no que concerne à participação nos lucros, melhor sorte não assiste à recorrente.

Segundo a auditoria fiscal, a notificada efetuou pagamentos sem que tivesse apurado lucros ou resultados em suas demonstrações contábeis. Também estabeleceu valores vinculados aos salários dos empregados e dirigentes o que levou à diferenças consideráveis valores recebidos pelos empregados dirigentes e aqueles de menor qualificação.

Outra questão verificada pela auditoria fiscal refere-se ao fato do estabelecimento de metas a serem atingidas ocorrerem depois de encerrado o exercício social e de forma unilateral pela empresa, ou seja, fora no acordo firmado.

A parcela denominada participação nos lucros é uma garantia constitucional nos termos do inciso XI do art. 7º, *in verbis*:

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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. (g.n.)*

A lei que veio estabelecer os critérios a serem observados no pagamento de PLR a fim de afastar a incidência de contribuição previdenciária foi a Lei nº 10.101/2000, bem como as Medidas Provisórias que a precederam.

Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea “j” dispõe que não integrará o salário-de-contribuição, os valores pagos como participação nos lucros, desde que de acordo com as disposições de lei específica, *in casu*, a Lei 10.101/2000;

Analisando-se a mencionada lei, verifica-se que o pagamento efetuado pela recorrente a título de participação nos lucros não encontra amparo na mesma, senão vejamos;

Para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus empregados a título de distribuição de lucros é necessária uma série de requisitos, conforme estabelece o art. 2º da referida lei, *in verbis*:

*Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um*

*dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente (g.n.)*

No caso concreto, não há como considerar que o pagamento efetuado obedeceu aos ditames legais.

A auditoria fiscal informa que a empresa não obteve lucro ou resultado nos exercícios em questão e que, contrariando os ensinamentos de contabilidade, na Demonstração do Resultado do Exercício, teria deixado de fora, na apuração do resultado operacional, valores que deveriam ter sido considerados, como o resultado líquido financeiro e valor das amortizações de ágio. A recorrente teria inovado em matéria de terminologia, ao destacar no citado Demonstrativo o “Lucro Operacional antes do Resultado Financeiro”.

Ora, a inexistência de lucro ou resultado, por si só, já descaracteriza o pagamento efetuado pela recorrente.

De igual sorte, o acordo realizado pela empresa não obedeceu aos ditames legais, pois estabeleceu a participação nos lucros vinculada ao salário de cada empregado e ainda tratou de forma diferenciada os empregados ocupantes de cargos de direção, levando à situação esdrúxula de 2,23% de seu quadro funcional ser favorecido com quase 50% dos valores distribuídos.

Ademais, a recorrente não estabelece no instrumento do acordo, de forma clara, as metas a serem atingidas, ao prever que, utilizando de seu poder discricionário, poderá adotar sistemas específicos de participação nos resultados para desempenhos diferenciados, individuais ou coletivos, com critérios próprios e para aqueles empregados ocupantes de cargos de confiança, liderança, supervisão ou gerencial, cujos objetivos, metas, regras e condições estariam contidos em estrutura própria.

Tal previsão levou à observância pela auditoria fiscal de que a recorrente estabeleceu metas e critérios para pagamento da PLR de forma unilateral.

A meu ver, as regras não são claras e certamente cabe ao fisco descaracterizar o acordo formalizado se restar comprovado que o mesmo não obedeceu aos dispositivos legais.

A participação nos lucros é direito constitucional, porém é imprescindível que o pagamento se dê conforme o estabelecido em lei, não é possível se considerar como claro e definido documento que não contenha, objetivamente, as regras cujo cumprimento ensejaria a participação de todos os empregados, deixando claro, inclusive, o que caberia a todos os empregados, ou seja, a empresa não pode privilegiar um grupo de funcionários à revelia dos demais. Em outras palavras é necessário que o acordo formalizado contenha e deixe claro a todos os funcionários o que se espera de cada um, sendo contrário à lei, o estabelecimento de regras fora de tal instrumento.

Diante do exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2010

  
ANA MARIA BANDEIRA – Relatora

