



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



**Processo nº** 15504.003030/2009-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-009.892 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de maio de 2021  
**Recorrente** ORGANIZAÇÕES ALMEIDA SOARES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.**

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irrisignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo do recurso voluntário interposto somente com argumentos suscitados nesta fase processual e que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

**FOLHAS DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM O REGULAMENTO (CFL 30).**

Constitui infração à Legislação Previdenciária deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Previdência Social.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA (CESTAS BÁSICAS). PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.**

Nos termos do disposto no Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, o fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, mesmo que o empregador não esteja inscrito no PAT.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS EM DESACORDO COM A LEI.**

Integra o salário-de-contribuição o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pagas em desacordo com a Lei.

**MULTA. ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE SEU AFASTAMENTO OU ALTERAÇÃO.**

Inexiste a possibilidade dos órgãos de julgamento administrativo afastarem/alterarem a multa aplicada, sob o fundamento de que seria confiscatória. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação de nulidade do auto de infração, uma vez que tal alegação não foi levada ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na parte conhecida do recurso, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 14/05/2010 (p. 227) em face da decisão da 6ª Tuma da DRJ/BHE, consubstanciada no Acórdão n.º 02-25.943 (p. 217), do qual a Contribuinte foi cientificada em 15/04/2010 (p. 226), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Conforme fls. 01 e Relatório Fiscal da Infração, fls. 09/19, trata-se de infração ao inciso I do artigo 32 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 c/c o § 9º, inciso I do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, por ter o contribuinte deixado de incluir em folhas de pagamento valores pagos a seus segurados empregados a título de alimentação e de participação nos lucros ou resultados no período de 01 /2004 a 12/2004.

De acordo com as fls. 01 e Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, fls. 17/19 foi aplicada multa no valor de R\$ 1.329,18 em conformidade com o disposto no artigo 283, inciso 1, alínea "a" , observando se os artigos 92 e 102 da Lei 8.212/91 c/c a Portaria MPS/MF n.º 48 de 12/02/2009. De acordo com o mesmo Relatório, não ficaram configuradas as circunstâncias agravantes previstas no artigo 290, do Regulamento da Previdência Social e nem a atenuante prevista no artigo 291, do mesmo Regulamento.

A ação fiscal foi autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 0610100.2008.02345 e a documentação foi solicitada através do Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 169/170.

O contribuinte foi cientificado do presente Auto de Infração em 03/03/2009, conforme assinatura do representante legal às fls. 01 e apresentou defesa em 01/04/2009, fls. 181/196, na qual alega, em síntese o que se segue:

A autuação é ilegal, pois exige a contribuição previdenciária sobre o valor da alimentação fornecida dentro dos padrões exigidos pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, simplesmente pelo fato de não estar o contribuinte inscrito no momento do fornecimento da alimentação. Tal entendimento é insustentável, vez que tem por base, unicamente, a falta de envio de formulário dirigido ao MTPS, como se esse mero ato de postagem fosse requisito essencial para o gozo de isenção.

Ainda que o ato de inscrição fosse necessário, não seria constitutivo de isenção, mas meramente declaratório e, por conseguinte, teria efeito retroativo. Assim, uma vez praticado pelo contribuinte, seus efeitos envolvem todo o período anterior e, desta forma, procedeu a autuada, conforme comprovante de adesão ao PAT em anexo.

A Participação nos Lucros ou Resultados - PLR está excluída do conceito de remuneração por determinação constitucional e, por conseguinte, não pode integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A PLR tem a natureza jurídica de imunidade objetiva e, assim sendo, nenhuma lei infraconstitucional teria o condão de fazer incidir a contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados percebida pelos empregados.

Conforme se verifica do caput do art. 2º da Lei 10.101, de 19/12/2000 é facultado às partes um dos meios adiante mencionados para regular a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, quais sejam, comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou, convenção ou acordo coletivo. No caso, a impugnante utilizou-se da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria conforme cópia em anexo.

A multa aplicada é confiscatória e padece de inconstitucionalidade, dessa forma, a autuação deve ser considerada nula.

Requer a procedência da impugnação, a insubsistência do Auto de Infração e, caso não se entenda pela total extinção do crédito tributário, o que se admite apenas por hipótese, requer que os valores cobrados a título de multa e juros sejam desconsiderados ou, ao menos, reduzidos substancialmente, em atenção ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão n.º 02-25.943 (p. 217), conforme ementa abaixo reproduzida:

#### INFRAÇÃO. FOLHA DE PAGAMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar o contribuinte de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 15/04/2010 (p. 226), a Contribuinte, em 14/05/2010, apresentou o seu recurso voluntário (p. 227), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, por ausência de motivação;

(ii) inocorrência de fato gerados de débitos sociais em relação aos valores das cestas básicas fornecidas aos empregados;

(iii) inocorrência de fato gerador de débitos sociais em relação aos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados; e

(iv) caráter confiscatório da multa aplicada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, não deve ser integralmente conhecido pelas razões a seguir expostas.

### **Da Matéria Não Conhecida**

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente em deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, que englobassem todos os segurados, a seu serviço e/ou remunerações, de acordo com os padrões e normas estabelecidos na legislação previdenciária (CFL 30).

A Contribuinte, na impugnação apresentada, defende, em síntese, os seguintes pontos:

- \* inocorrência de fato gerador da contribuição previdência em relação aos valores (i) das cestas básicas fornecidas aos empregados e (ii) pagos a título de PLR; e
- \* caráter confiscatório da multa aplicada.

Já em sede de recurso voluntário, além de reiterar os argumentos de defesa esgrimidos na impugnação, a Contribuinte defende, também, a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento de defesa.

É flagrante, pois, a inovação operada em sede de recurso, tratando-se de matéria preclusa em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido examinada pela autoridade julgadora de primeira instância, o que contraria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Humberto Theodoro Júnior<sup>1</sup> nos ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o mestre, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação/manifestação de inconformidade.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação.

---

<sup>1</sup> HUMBERTO, Theodoro Júnior. Curso de direito processual civil. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 225-226

No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória da matéria em destaque suscitada no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tal argumento.

Não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo as inovações serem afastadas por se referirem a matéria não impugnada no momento processual devido.

### **Das Cestas Básicas**

A Fiscalização apontou como fato gerador da multa por descumprimento de obrigação acessória, a falta de inclusão em suas folhas de pagamento dos “valores pagos a seus empregados a título de alimentação”, *in verbis*:

1 - A empresa ora autuada deixou de incluir em suas folhas de pagamento valores pagos a seus empregados, a título de alimentação e participação nos lucros ou resultados, no período de 01/04 a 12/10/04, conforme demonstrado no anexo "Bases de Cálculo e Contribuição dos Empregados", parte integrante do presente relatório.

2 - A não inclusão dos citados valores nas folhas de pagamento constitui infração ao disposto na Lei 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso I, combinado com o art. 225, inciso I e §9º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99.

(...)

#### **3.1 - PAGAMENTOS A SEGURADOS EMPREGADOS A TÍTULO DE ALIMENTAÇÃO**

3.1.1- Após análise da contabilidade da empresa, foram constatados lançamentos efetuados na conta "Desp.c/Alim.Empregados", código 3.1.1.01.006.

3.1.2 - Por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal — TIPF, datado de 07/10/08, foi solicitado o documento comprobatório da adesão da empresa ao Programa de Alimentação ao Trabalhador, bem como a apresentação do comprovante de recadastramento no Programa de Alimentação do Trabalhador previsto nas Portarias SIT/DSST número 66, de 19/12/03, e SIT/DSST número 81, de 27/05/04, abaixo transcritas :

(...)

3.1.3 - Em 07/01/09, atendendo à solicitação feita por meio de Termo de Intimação Fiscal nº 02, datado de 29/12/08, a empresa confirmou o fornecimento de cestas básicas aos empregados e declarou que, por um equívoco, não efetuou a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT(documento em anexo).

3.1.4 - Como não houve a adesão ao referido programa, os valores pagos a título de alimentação (cestas básicas) foram considerados como salário indireto, à luz das Leis 6.321, de 14/04/76 e 8.212, de 24/07/91.

(...)

3.1.7 - Os valores mensais pagos a título de alimentação (cestas básicas) foram extraídos da conta "Desp.c/Alim.Empregados", código 3.1.1.01.006, e do documento fornecido pela empresa, citado no subitem anterior (xerocópias em anexo).

3.1.8 - Foram anexadas, também, por amostragem, notas fiscais comprovando a aquisição dos produtos componentes das cestas básicas fornecidas aos empregados.

Como se vê, a fiscalização considerou como salário indireto e, por conseguinte, fato gerador da multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente na falta de inclusão em folha de pagamento, os valores referentes ao fornecimento de alimentação aos seus empregados ou fornecimento de alimentos in natura sem estar inscrita no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

Pois bem!

Sobre o tema, sirvo-me das conclusões alcançadas pela 2ª Turma da CSRF, objeto do Acórdão 9202-008.442, *in verbis*:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

(...)

A atual jurisprudência deste colegiado é firme no sentido da não incidência da contribuição previdenciária no fornecimento de alimentação, in natura, pela empresa a seus empregados, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT.

Por bem discorrer sobre o tema, reproduzo excerto do voto condutor do acórdão 9202.008.209, da lavra do Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, nos termos a seguir:

A definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

[...]

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação in natura recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário de contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador –PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção têm como consequência lógica a incidência da exação tributária.

Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça –STJ é de que, em se tratando de pagamento in natura, o auxílio alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba.

Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

3. Agravo Regimental desprovido.

Em virtude do entendimento do STJ, foi editado o Ato Declaratório n.º 03/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT

O Parecer PGFN/CRJ/N.º 2117/2011, que motivou a edição do Ato Declaratório n.º 03/2011, foi assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Ao longo do parecer encimado, a Fazenda Nacional noticiou o posicionamento jurisprudencial dominante nos seguintes termos:

Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais.

Nesse mesmo sentido foi o voto condutor no acórdão 2402002.521, quando assentou que "diante do citado ato, o fornecimento de cestas básicas, ou seja, alimentação in natura, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT Programa de Alimentação ao Trabalhador."

Nessa mesma linha, os acórdãos 9202005.257, de 28/03/17 e 9202008.209, de 25/09/2019, adiante ementados:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FORNECIMENTO DE LANCHES E REFEIÇÕES. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA. AUSÊNCIA DE ADESÃO AO PAT. ATO DECLARATÓRIO N.º 03/2011

Restando demonstrado que o fornecimento de lanches e refeições, deu-se na modalidade "in natura", o lançamento enquadra-se na exclusão prevista no Parecer PGFN/CRJ/N.º 2117/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 03/2011, posto que a alimentação mencionada no dito Parecer se coaduna com a objeto deste lançamento, qual seja: com a fornecida "in natura", sob a forma de utilidades.

[...]

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN n.º 3/2011.

Consoante estabelece a alínea “c” do inciso 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, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011).

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, destaque-se que, de acordo com o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, não há incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação.

Ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Cabe observar que o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117 aponta que o auxílio alimentação “pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.”

Quanto ao que seja pagamento “em espécie”, o REsp 476.194/PR (citado no Parecer nº 2.117), informa que se o “auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária”.

No caso em tela, a fiscalização esclarece que o auxílio alimentação foi fornecido por meio de cestas básicas, ou seja, o fornecimento do auxílio não foi nem em dinheiro e nem por meio de depósito em conta corrente.

Neste contexto, deve ser reconhecida a não incidência das Contribuições Previdenciárias em relação ao salário “in natura” fornecido pela Companhia na forma de alimentação, nos termos do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, que motivou a edição do Ato Declaratório nº 03/2011, em face do disposto no artigo 62, § 1º, II, alínea “c”, do RICARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

**c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;**

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

Neste espedeque, considerando que não houve pagamento de valores, mas sim o fornecimento de alimentação in natura, não há que se falar em falta de inclusão dos respectivos montantes em folha de pagamento.

Considerando, entretanto, que esta não foi a única “verba” apontada pela fiscalização como tendo sido deixada de ser incluída em folha de pagamento, impõe-se o prosseguimento da análise da autuação fiscal e das razões de defesa apresentadas pela Contribuinte, com vistas a aferir a procedência (ou não) do lançamento fiscal.

### **Da PLR**

A Fiscalização apontou também, como fato gerador da multa por descumprimento de obrigação acessória, a falta de inclusão em suas folhas de pagamento das remunerações pagas a empregados, a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), *in verbis*:

1 - A empresa ora autuada deixou de incluir em suas folhas de pagamento valores pagos a seus empregados, a título de alimentação e participação nos lucros ou resultados, no período de 01/04 a 12/10/04, conforme demonstrado no anexo "Bases de Cálculo e Contribuição dos Empregados", parte integrante do presente relatório.

2 - A não inclusão dos citados valores nas folhas de pagamento constitui infração ao disposto na Lei 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso I, combinado com o art. 225, inciso I e §9º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99.

(...)

3.2.3 - Por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal datado de 07/10/08, foram solicitados, dentre outros documentos, a apresentação do regulamento da participação nos lucros ou resultados - PLR.

3.2.4 - Em 22/10/08, por meio do Termo de Intimação Fiscal número 01, foi solicitada a apresentação de termo de acordo ou documento equivalente relativo às regras atinentes à participação nos lucros por parte dos empregados.

3.2.5 - Nesta mesma data, a empresa declarou inexistirem regras sobre a participação nos lucros ou resultados e que o pagamento é feito em cumprimento à cláusula terceira da Convenção Coletiva de Trabalho (xerocópia em anexo).

3.2.6 - Foi apresentada a Convenção Coletiva de Trabalho relativa ao ano de 2004 firmada entre o "Sindicato da Indústria de Calçados no Estado de Minas Gerais, o Sindicato da Indústria de Bolsas e Cintos no Estado de Minas Gerais e, de outro lado, o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Calçados em geral e Complementos, Bolsas, Luvas, Peles de Resguardo, Chapéus, Guarda-chuvas, Sombrinhas, Bengalas, Tamancos, Formas de Madeira, Palmilhas, Material de Segurança e Proteção ao Trabalho de Belo Horizonte e região"(xerocópia em anexo).

3.2.7 - Na cláusula terceira da referida convenção consta de forma clara e inequívoca que as empresas interessadas em negociar com seus empregados o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, poderiam fazê-lo observando as determinações contidas na Lei 10.101, de 19/12/00.

3.2.8 - Observa-se, desse modo, que o legislador, ao regulamentar a Participação nos Lucros ou Resultados, retirou-lhe a natureza remuneratória, conforme determina a Constituição Federal (art. 7º, XI), não constituindo, portanto, base de incidência de qualquer encargo previdenciário, desde que cumpridas as exigências, formais e materiais exigidas em Lei específica.

3.2.9 - Face ao exposto, conclui-se que não foram cumpridas as disposições contidas na Lei 10.101/00, uma vez que os pagamentos efetuados por conta de participação nos lucros foram feitos sem que houvesse qualquer plano de metas e resultados e com total ausência de objetivos a serem atingidos, o que colide frontalmente com o previsto no

parágrafo único do artigo 2º do diploma legal supracitado, que determina que, dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos, inclusive mecanismos de aferição do que for acordado.

3.2.10. - Dessa forma, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de participação nos lucros, face à ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, da necessária participação da entidade sindical da categoria, bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, não se enquadram no previsto no artigo 28, § 9º, alínea "j" da Lei 8212/91 e no artigo 214, § 9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/99.

Em consequência, tem-se configurado que as parcelas pagas pela empresa aos seus empregados a título de participação nos lucros, estão em desacordo com a legislação pertinente, integrando assim o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, conforme artigo 214, § 10 do já citado Regulamento, não havendo motivos que justifiquem a não incidência das contribuições previdenciárias sobre as mesmas.

A Contribuinte, por seu turno, defende que a Participação nos Lucros ou Resultados - PLR está excluída do conceito de remuneração por determinação constitucional e, por conseguinte, não pode integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Sustenta que a PLR tem a natureza jurídica de imunidade objetiva e, assim sendo, nenhuma lei infraconstitucional teria o condão de fazer incidir a contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados percebida pelos empregados.

Conclui que, conforme se verifica do caput do art. 2º da Lei 10.101, de 19/12/2000, é facultado às partes um dos meios adiante mencionados para regular a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, quais sejam: comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou, convenção ou acordo coletivo. No caso, a Autuada utilizou-se da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria.

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

Conforme informado pela fiscalização no Relatório Fiscal de fls. 09/19, a empresa fez os pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados sem que houvesse qualquer plano de metas e resultados e com total ausência de objetivos a serem atingidos. Foi juntada aos autos pela fiscalização a própria declaração da empresa acerca da inexistência de regras sobre a participação nos lucros para os empregados, constando, ainda, a informação de que os pagamentos são feitos conforme cláusula da Convenção Coletiva de Trabalho. O fato de constar em Convenção Coletiva a previsão de pagamento de participação nos lucros, sem a observância dos demais requisitos previstos em Lei não garante a exclusão de tais pagamentos do campo de incidência previdenciária. Assim, por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, tais valores integram o salário de contribuição, nos termos do art. 28, I, da Lei 8.212/91.

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular.

É verdade que, conforme sustentado pela Recorrente, nos termos dos incisos I e II do art. 2º da Lei 10.101/2000, *é facultado às partes um dos meios adiante mencionados para regular a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, quais sejam: comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou, convenção ou acordo coletivo. No caso, a Autuada utilizou-se da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria.*

Ocorre que não basta a simples previsão de Participação nos Lucros ou Resultados na convenção, como no caso em análise. Faz-se necessário, outrossim, a observância aos demais requisitos previstos na legislação de regência da matéria.

É dizer, nos termos do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, deveria constar na referida Convenção apresentada pela Contribuinte (ou em documento apartado, se fosse o caso), 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.*

Ao contrário, a Convenção apresentada pela Recorrente apenas estabelece para as empresas interessadas, a **possibilidade** de negociar com seus empregados, a Participação nos Lucros ou Resultados.

Ou seja: a própria Convenção estabelece que eventual PLR será objeto de negociação entre empresa e empregados, o que não ocorreu no caso em análise, conforme reconhecido pela própria Autuada.

Dessa forma, tratando-se de valores efetivamente pagos pela Contribuinte (independentemente de compor (ou não) o salário-de-contribuição), ao deixar de incluir em folhas de pagamento valores pagos a seus segurados empregados a título de participação nos lucros ou resultados, ficou caracterizada infração ao disposto no inciso 1, art. 32, da Lei n.º 8.212/91 e alterações posteriores combinado com o artigo 225, inciso I e parágrafo 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.

### **Do Caráter Confiscatório da Multa Aplicada**

No que tange à alegação de efeito confiscatório da multa aplicada, ressalta-se que, como cediço, a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que, uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no *quantum* previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante das infrações apuradas, aplicou a multa no patamar fixado na legislação.

Ademais, caso se afastasse a multa, tal como pretendido pelo Recorrente, estar-se-ia declarando, ainda que de forma subliminar, a inconstitucionalidade da norma tributária.

Ocorre que não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Sobre o tema, conferia-se o enunciado da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

De fato, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das leis, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, o controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidades, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993.

Não se verifica, entretanto, nenhuma dessas hipóteses nos presentes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Neste mesmo sentido é, pois, a redação do art 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho.

Em síntese, e a despeito do bem fundamentado recurso, o CARF não tem competência para decidir questões atinentes à inconstitucionalidade e/ou ilegalidade das normas, de tal maneira que a decisão *a quo* não deve ser reformada, negando-se provimento ao recurso.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação de nulidade do auto de infração, uma vez que tal alegação não foi levada ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior