



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

Processo nº 15504.724371/2013-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-004.215 – 3ª Turma Especial
Sessão de 12 de março de 2015
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente TRANSPORTE NIQUINI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA . VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO IN NATURA. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O vale-transporte pago pela empresa não integra o salário de contribuição, mesmo que pago em pecúnia, vez que não possui natureza salarial. Súmula CARF nº 89.

FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO PAGO EM ESPÉCIE. - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O valor referente ao fornecimento de alimentação pago em espécie aos empregados integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial, conforme parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011 aprovado pelo Exmo Sr Ministro da Fazenda.

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide contribuições previdenciárias sobre os serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal ao analisar o RE n. 595.838.

LEI 10.101/00. PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

A lei 10.101/00 determina ampla capacidade negocial quando das tratativas acerca das regras que nortearão a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, mas também exige critérios claros e objetivos quando da negociação firmada.

Valores pagos a título de Plano de Participação nos lucros ou resultados em desacordo com o art. 28 § 9º da lei 8.212/91 c/c lei 10.101/00 sujeitam-se às contribuições devidas à seguridade social.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I- por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto vencedor redator designado Oseas Coimbra Junior, para excluir as contribuições previdenciárias e seus reflexos sobre os valores pagos em pecúnia como auxílio transporte e os valores pagos a cooperativas de trabalho. Vencido o Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti quanto ao vale alimentação em peúnia e Vencidos os Conselheiros Ricardo Magaldi Messetti, Gustavo Vettorato e Amilcar Barca Teixeira Junior quanto à PLR.

(assinatura digital)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente

(assinatura digital)

Ricardo Magaldi Messetti - Relator

(assinatura digital)

Oseas Coimbra Junior – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Ricardo Magaldi Messetti, Amilcar Barca Teixeira Junior, Oseas Coimbra Junior, Gustavo Vettorato, Eduardo de Oliveira

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado pela contribuinte Transportes Niquini Ltda em face de acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O valor do auxílio-transporte pago pela empresa em pecúnia e não sob a forma de vales, como estabelecido na legislação específica, integra o salário-de-contribuição do trabalhador.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM DINHEIRO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A parcela paga pela empresa em dinheiro a título de auxílio-alimentação, sem observância da legislação do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, tem natureza salarial, incorporando-se à remuneração para todos os efeitos legais, constituindo base de incidência das contribuições previdenciárias.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

As verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados em desacordo com a legislação própria, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial.

COOPERATIVA DE TRABALHO. SERVIÇOS PRESTADOS NA ÁREA DA SAÚDE. NOTA FISCAL. NÃO DISCRIMINAÇÃO DE MATERIAL. BASE DE CÁLCULO MÍNIMA.

Se os valores dos materiais fornecidos não estiverem discriminados na nota fiscal ou fatura de serviços prestados na área da saúde, a base de cálculo não poderá ser inferior a trinta por cento do valor bruto da nota fiscal ou da fatura.

REMUNERAÇÃO A SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS/PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA. LANÇAMENTO.

A remuneração paga, creditada ou devida aos segurados empregado e contribuinte individual integra o salário de contribuição. Pelo que a empresa está obrigada ao recolhimento das contribuições sociais/previdenciárias sobre ela incidentes, na forma e no prazo estabelecidos em lei, sob pena de lançamento.

PERÍCIA. PRESCINDÍVEL. AUTORIDADE JULGADORA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá a perícia que considerar prescindível.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir documento ou livro relacionado com as contribuições previdenciárias, quando regularmente intimada para esse fim.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO.

Dentre as modalidades de intimação do contribuinte, previstas no Decreto que regulamenta o processo administrativo fiscal, não se encontra o seu procurador. Requerimento nesse sentido há de ser indeferido, por ausência de previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O processo ora em apreço originou-se da lavratura pela fiscalização dos seguintes autos de infração:

a) Debcad n. 37.397.343-8, relativo às contribuições previdenciárias, de que tratam o art. 22 da Lei nº 2.212, de 24/7/1991, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados (incisos I e II) e contribuintes individuais (inciso III) e sobre os valores pagos por serviços prestados por cooperativa de trabalho (inciso IV), nas competências de 01/2008 a 12/2008, e tal crédito, consolidado em 22/05/2013, importa em R\$ 115.689,11 (cento e quinze mil, seiscentos e oitenta e nove reais e onze centavos); já incluídos aí os juros e a multas de mora e de ofício incidentes sobre o débito originário;

b) Debcad nº 37.397.344-6, relativo às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, de que tratam os artigos 20 e 21 da Lei nº 2.212, de 24/7/1991, incidentes sobre as remunerações e valores pagos a esses segurados, nas competências de 01/2008 a 12/2008, e tal crédito, consolidado em 22/05/2013, importa em R\$ 42.345,91 (quarenta e dois mil, trezentos e quarenta e cinco reais e noventa e um centavos); já incluídos aí os juros e as multas de mora e de ofício incidentes sobre o débito originário;

c) Debcad nº 37.397.345-4, relativo às contribuições destinadas aos Terceiros (Entidades Fundos: FNDE, SEST/SENAT, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, nas competências de 01/2008 a 12/2008, e tal

crédito, consolidado em 22/05/2013, importa em R\$ 14.515,80 (quatorze mil, quinhentos e quinze reais e oitenta centavos); já incluídos aí os juros e as multas de mora e de ofício incidentes sobre o débito originário.

Devidamente notificada da autuação fiscal, a contribuinte apresentou impugnação aduzindo, em apertado escorço:

- a) a contribuição previdenciária não incide sobre o transporte;
- b) a eventual substituição do ticket de vale transporte por montante em dinheiro não possui o condão de conferir caráter salarial ao benefício;
- c) o STF declarou a inconstitucionalidade da cobrança de contribuições sociais sobre o valor pago em espécie a título de vale-transporte;
- d) da mesma forma, o pagamento ofertado a título de alimentação em dinheiro não constitui salário, não podendo ser integrado ao salário-de-contribuição;
- e) quase a totalidade de seus empregado trabalha na cidade de Betim/MG, às margens da Rodovia BR 381, sendo que certo que os pouquíssimos estabelecimentos comerciais que servem alimentação são de difícil acesso;
- f) compulsando os Acordos e Convenções acostados ao processo fiscal, se observa o atendimento a todos os requisitos da legislação vigente, restando devidamente caracteriza como participação nos resultados a natureza dos pagamentos aos empregados, por isso, não incidindo contribuições sociais;
- g) o plano de saúde contratado junto à UNIMED, não se apresenta como de grande risco, sendo, portanto, incabível a tentativa do agente fiscal de aplicar a alíquota de 30% sobre os pagamentos realizados;
- h) cumpriu como todas as suas obrigações fiscais, concernentes ao recolhimento das contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados aos transportadores autônomos, prestadores de serviços.

Ao analisar as alegações apresentadas pela contribuinte, a DRJ de origem entendeu por bem em manter na integralidade o lançamento efetuado pela fiscalização, não acolhendo as ponderações trazidas na impugnação.

Irresignada com a decisão da DRJ, a contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos trazidos em sede de impugnação, reiterando a total improcedência do lançamento.

Sem contrarrazões por parte da Procuradoria da Fazenda, os autos foram encaminhados a este Conselho, sendo a mim sorteada a relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti

Da Admissibilidade

Realizando o juízo de prelibação, observa-se que o recurso voluntário apresentado pela contribuinte é tempestivo e presentes se encontram os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual passo a apreciá-lo.

Do Vale Transporte

No tocante ao pagamento feito a título de vale-transporte em pecúnia, ainda que as razões apresentadas pela recorrente sejam frívolas e genéricas, não posso deixar de dar provimento neste ponto nos termos da Súmula 89 deste Conselho.

Com a devida *venia* ao entendimento do fisco, tenho como certo que o fato de a empresa ter pago o vale-transporte em pecúnia não tem o condão de modificar a natureza jurídica dessa verba.

Sendo assim, a origem da verba paga tem natureza jurídica indenizatória, pois foi assim que a norma, que criou o benefício, deixou consignada.

Veja-se que a norma previdenciária tratou da matéria da seguinte forma:

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

(...)

Parágrafo 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; (...)” (negritamos e sublinhamos)

Como se pode perceber, nos termos do art. 28, parágrafo 9º, alínea “f”, da Lei nº 8.212/91, a quantia (parcela) recebida a título de vale-transporte não compõe o salário de contribuição, para fins de apuração da contribuição previdenciária.

De mais a mais, o fornecimento de transporte aos seus empregados é imprescindível para a execução do trabalho, e não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

De outro lado, a Lei nº 10.243/2001, alterou o §2º do art. 458 da CLT, que passou a ter a seguinte redação:

“Art. 458.....

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

.....” (NR)

Com isso, considerando o inciso III, acima transcrito, o transporte concedido como utilidade não será considerado como salário. Assim, se não é salário o transporte, não creio que os valores reembolsados pela empresa aos empregados, para o seu deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público, seja considerado para efeito de incidência da contribuição social.

E sobre a natureza indenizatória do benefício o Supremo Tribunal Federal já firmou seu posicionamento considerando que, mesmo quando pago em pecúnia, o vale-transporte não possui natureza salarial, *in verbis*:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente

ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.

Recurso Extraordinário a que se dá provimento. ”

(RE 478410/ SP; Relator Ministro Eros Grau)

Dito isso, verifica-se que a exigência tributária pretendida é descabida, razão pela qual deve a mesma ser afastada, vez que, como demonstrado, o pagamento realizado não constitui fato gerador das contribuições devidas a Seguridade Social e as destinadas a Terceiros.

No mesmo diapasão, posicionou-se a Advocacia Geral da União, nos termos do art. 4º, inc. XII, 28, inc. II, e 43, caput, § 1º, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ao promulgar a Súmula 60 no seguinte sentido:

"Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba".

Por fim, ressalto que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em reunião extraordinária do Pleno e das Turmas da CSRF realizada em 10 de dezembro de 2012, aprovou, por unanimidade, o enunciado de Súmula nº 89, com o seguinte teor:

“A contribuição social previdenciárias não incide sobre os valores pagos a título de vale transporte, mesmo que em pecúnia”

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário neste tópico.

Dos Valores Pagos como Auxílio Alimentação

Aponta o relatório fiscal (fl. 26), que constituem fatos geradores das contribuições apuradas as remunerações contidas em FP, a título de pagamento de alimentação e pecúnia, bem como que a empresa deixou de informar na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social - GFIP os valores pagos aos segurados empregados, a título de "vale alimentação", (considerados como parcelas integrantes do salário de contribuição pela não adesão da empresa ao Programa de Alimentação do Trabalhador- PAT).

E não obstante o bom arrazoado trazido pelo fisco, a meu ver, o auto de infração neste ponto não merece prosperar. Isso porque a respeito da matéria tenho entendimento no sentido de que o pagamento do auxílio-alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, haja vista a ausência de sua natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT. Assim, entendo que não há que se falar, também, em obrigatoriedade de declarar em GFIP verbas referentes ao pagamento de auxílio alimentação. Fato esse que torna improcedente a multa aplicada pelo Fisco por descumprimento desta obrigação acessória.

Corroborando o posicionamento ora exposto, tem-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento no sentido de que o pagamento do auxílio-alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. (Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006).

Segue recente julgado da Primeira Turma deste Colendo Tribunal, *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

3. O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

4. Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

5. É que: (a) ‘o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir 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' (REsp 1.180.562/RJ (grifo nosso)

(...)

6. Recurso especial provido."

(STJ - REsp 1185685/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011) (g.n.)

Nesse momento faz-se mister a referência ao acórdão de relatoria do Ministro José Delgado que tratou da matéria em questão, conforme ementa abaixo transcrita:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio-alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que: a) a) o ônus da prova acerca da não-ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio-executado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o auxílio-alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. Precedentes. EREsp

603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp

719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006.

3. Constando o nome do sócio-gerente na certidão de dívida ativa e tendo ele tido pleno conhecimento do procedimento administrativo e da execução fiscal, responde solidariamente pelos débitos fiscais, salvo se provar a inexistência de qualquer vínculo com a obrigação.

4. Presunção de certeza e liquidez da certidão da dívida ativa. Ônus da prova da isenção de responsabilidade que cabe ao sócio-gerente. Precedentes: EREsp 702.232/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 26/09/2005; EREsp 635.858/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 02/04/2007.

5. Recurso especial parcialmente provido.”

(REsp 977.238/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.11.2007, DJ 29.11.2007 p. 257) [grifo nosso]

Inclusive, a argumentação da Fazenda Nacional nos autos acima (REsp 977.238/RS) era de que o auxílio alimentação, pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), possuía natureza salarial sendo, portanto, passível de recolhimento de tributo. No entanto, sua sustentação não foi provida em razão da orientação jurisprudencial pacífica do STJ em sentido contrário, qual seja não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação.

E reforçando o entendimento que vem se pacificando no STJ, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional publicou o Parecer PGFN/CRJ/n.º 2117/2011 sobre a não incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação pago *in natura*:

“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 recurso e a desistir dos já interpostos.”

No mesmo sentido, cito o Ato declaratório n.º 03/2011 no qual a PGFN declarou que “fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: **nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária**”.

Além disso, pelo que se indica nestes casos, a concessão da alimentação é desvinculada do salário por força da própria Lei nº 8.212/91 que determina a não integração do salário-de-contribuição às importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário (art. 28, §9º, letra “e”, número 7).

Assim, acolho as razões recursais neste ponto, afastando a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pela recorrente aos seus funcionários a título de auxílio alimentação, bem como, por consectário, entendo que não há que se falar em obrigatoriedade de declarar em GFIP verbas referentes ao pagamento de auxílio alimentação.

Da Não Incidência de Contribuições Sobre os Serviços Prestados por Cooperativas de Trabalho

O Egrégio Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Recurso Extraordinário n. 595.838, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, com repercussão geral reconhecida, declarou inconstitucional o inciso IV, do art. 22, da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.876/99, o que, em tese, vincularia esta Colenda Turma Especial, nos termos do art. 62-A do RICARF.

Ocorre que, salvo melhor juízo, a vinculação determinada no RICARF somente pode ser exigida após o trânsito em julgado do recurso extraordinário, o que, consultando o sítio virtual do STF, ainda não ocorreu.

Não obstante isso, penso que o entendimento exarado pelo Plenário da Suprema Corte já está pacificado, uma vez que os embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional com o objeto de modular os efeitos da decisão foram rejeitados, encontrando-se os autos, hodiernamente, na Procuradoria Geral da República para, após, ser confirmado seu trânsito em julgado.

Ademais, não vislumbro qualquer razão para somente após o trânsito em julgado adotarmos o posicionamento do STF em julgamento proferido por unanimidade, até porque, se assim agíssemos, poderíamos privilegiar aqueles recursos que, por qualquer razão, tramitaram por mais tempo na esfera administrativa.

Assim sendo, trago à colação a ementa do RE n. 595.838 para fundamentar o presente voto.

EMENTA Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente *bis in idem*. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Destarte, entendo que provimento merece o recurso voluntário da contribuinte, para afastar a incidência de contribuições sociais incidentes sobre os serviços prestados por cooperativa de trabalho e seus reflexos.

Da PLR

No tocante à incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente a seus empregados sob a rubrica de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), cumpre esclarecer que a PLR visa a disposição das estratégias organizacionais com a participação dos empregados no ambiente de trabalho, pois só será feita a distribuição dos lucros aos funcionários segundo o cumprimento de metas. O programa PLR é uma ferramenta de gestão que permite a motivação dos empregados na produtividade da empresa, proporciona a atração de melhores resultados, regulada pela lei 10.101/2000.

Como é cediço, a Constituição Federal de 1988, no inc. XI do art. 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados dos seus empregadores. O texto constitucional, neste ponto, é enfático ao assegurar a sua desvinculação da remuneração percebida pelo empregado, de acordo com os critérios legais. Eis o teor do dispositivo:

“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.”

Nesse sentido, a Lei de Custeio da Seguridade Social em seu artigo 28, § 9º, "j)", condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

“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;”

Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício, são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos dispostos no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000:

“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.”

Posta a norma resta saber se o procedimento adotado pela empresa afrontou ou não tal regulamentação.

Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, o exercício do direito assegurado pelo referido artigo começaria “com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”. (RE 398284, Relator Min. Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008). A seu turno, a regulamentação do dispositivo “somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94”, posteriormente convertida na Lei 10.101/00. (RE 393764 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008)

É dizer: a não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância de requisitos mínimos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000. Uma vez descaracterizado o benefício, as quantias em comento pagas pelo empregador a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

Conforme consta no Relatório Fiscal da exação, a fiscalização autuou a recorrente pois “da análise das Convenções Coletivas de Trabalho apresentadas, constatamos que as mesmas, ao tratarem da Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados (nem todos os instrumentos apresentados abordaram o assunto) não contemplaram regras claras e objetivas quanto à fixação de metas e objetivos a serem alcançados, inclusive a forma e mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, de forma a respaldar os pagamentos efetuados pela empresa a este título, com efeitos financeiros nos exercícios de 2008 e 2009.”

Ocorre que, ao analisar as Convenções Coletivas arrimadas pela própria fiscalização, a Cláusula Décima prevê as metas específicas e claras, ainda que de forma frívola, que cada funcionário deva alcançar, razão pela qual aqui transcrevo:

"CLÁUSULA DÉCIMA - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO - PPR

As empresas pagarão, a título de PPR - Participação nos Resultados do exercício de 2009, na forma da Lei nº 10.101/00, a cada um dos seus empregados, o valor de R\$ 212,00 (duzentos e doze reais), e duas parcelas iguais e semestrais de R\$ 106,00 (cento e seis reais) cada uma, nas seguintes datas e condições.

Parágrafo primeiro - O Programa de Participação nos Resultados contém dois indicadores de metas que serão apurados a cada semestre no período de janeiro a dezembro/2009.

I - Não terá direito a seu recebimento o empregado que nos seis meses anteriores ao pagamento de cada parcela possuir mais de cinco faltas injustificadas ou três atestados médicos com determinação de afastamento;

II - Cada parcela será paga proporcionalmente ao número de meses efetivamente trabalhados, no período antecedente a seu pagamento, considerando inteiro o mês em que houver trabalhado mais de quatorze dias.

Ademais, as Convenções Coletivas de Trabalho carreadas aos autos demonstram a existência de um programa de participação nos lucros ou resultados na empresa, com o acompanhamento dos trabalhadores, a base procedimental trazida pelo contribuinte na distribuição dos lucros é suficiente para o cumprimento das formalidades legais.

Assim, entendo que a estrutura montada pela empresa é satisfatória para determinar a natureza dos pagamentos excluindo-os da base de cálculo do tributo. A preocupação do legislador, constante na Lei 10.101/00, é no sentido de salvaguardar o direito do trabalhador.

Deve-se verificar, portanto, a existência de um procedimento bilateral, firmado entre empregadores e empregados, a fim de delinear uma estrutura normativa interna com o escopo de dar a máxima efetividade ao texto constitucional (art. 7º, inc. XI da CF/88). A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é neste sentido, *verbis*:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.

2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos (arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/ 1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).

3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.

4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

6. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.

[...]

8. In casu, o Tribunal local afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da existência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis: "Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.

[...]

Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91". (fls. 596/597)

9. Precedentes: AgRg no REsp 1180167/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/06/2010; AgRg no REsp

675114/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 21/10/2008; AgRg no Ag 733.398/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 25/04/2007; REsp 675.433/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 26/10/2006;

10. Recurso especial não conhecido" [g.n.] (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 24/11/2010).

Urge ressaltar que a regulamentação normativa tem o escopo de proteger o trabalhador, para que sua participação nos lucros se efetive. Assim, pode-se concluir que os documentos trazidos aos autos indicam que houve uma negociação prévia entre as partes, que possuem o condão de retificar a autuação fiscal.

Diante desses elementos, deve ser provido o recurso neste tópico, com a invalidação da exação lançada sobre a distribuição dos lucros e resultados para os empregados da recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento, afastando a incidência de contribuições previdenciárias e seus reflexos sobre os valores pagos em pecúnia como auxílio transporte e auxílio alimentação, bem como os valores pagos a cooperativas de trabalho e como PPR.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Magaldi Messetti - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Oseas Coimbra Júnior

Sr Presidente,

Com as vênias de estilo, dirijo do e. Relator em relação ao vale alimentação em pecúnia as verbas referentes à Participação nos Lucros, somente.

ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

Acerca da matéria – pagamento de alimentação em dinheiro, reproduzo trecho do parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011:

Por outro lado, quando o auxílio-alimentação for 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.

Referido parecer foi aprovado pelo Exmo Sr Ministro da Fazenda, consoante despacho publicado no DOU de 24.11.2011, seção 01, pág 72.

Do relatório fiscal temos que a recorrente pagava a seus segurados, em pecúnia, verbas a título de auxílio-alimentação.

A lei 8.212/91 traz:

“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; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

...

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

...

*c) **a parcela "in natura"** recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;”*

Esclarecemos que o referido parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011 também entende que a parcela in natura entregue ao empregado não se configura salário de contribuição, estando ou não a empresa inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador, mas esta não é o caso dos autos.

Nessa linha, o STJ, em voto condutor Min Luiz Fux:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. FGTS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAT. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. NÃO INSCRIÇÃO. TICKETS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO FGTS.

1. O auxílio alimentação, quando pago em espécie e com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial, afastando-se, somente, de referida incidência quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, estando ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 2. Aplicação ao Enunciado nº 241, do TST. Há incidência da contribuição social, do FGTS, sobre o valor representado pelo fornecimento ao empregado, por força do contrato de trabalho, de vale refeição. 3. Recurso Especial desprovido. (STJ, REsp 433.230/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 17/2/2003) (grifo não consta no original)

No caso presente, com pagamento em dinheiro, não há que falar na excepcionalidade da retrocitada alínea “c” do § 9º do art. 28 da lei 8.212/91, sendo tais verbas consideradas como salário de contribuição.

O Programa de Alimentação do Trabalhador está disciplinado pela Portaria Secretaria de Inspeção do Trabalho/Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho Nº 3 de 01.03.2002. Tal norma não prevê o pagamento em dinheiro, a corroborar com o entendimento explanado no parecer. Vejamos as modalidades previstas:

III - das Modalidades de Execução do Pat

Art. 8º Para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos, inclusive não preparados, bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades sejam credenciadas pelo Programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT e nesta Portaria, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.

Art. 9º As empresas produtoras de cestas de alimentos e similares, que fornecem componentes alimentícios devidamente embalados e registrados nos órgãos competentes, para transporte individual, deverão comprovar atendimento à legislação vigente.

Nota - Nova nova redação dada a este Artigo pelo Artigo 2º da Portaria SIT/DSST nº 61 de 28.10.2003.

Tal portaria está em consonância com o art. 3º da lei Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976:

Art.3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga ‘in natura’ pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho. (Grifamos).

Dessa feita, pagamento a título de auxílio-alimentação, pago em dinheiro, deve ser considerado base de cálculo de contribuições à seguridade social, nos termos do art. 28, I da lei 8.212/91.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

A lei 10.101/00 veio a efetivar a previsão constitucional trazida no art. 7º, XI, referente à participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. Complementando, a lei 8.212/91 em seu art. 28 § 9º, exclui a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga de acordo com a lei 10.101/00, do conceito de salário de contribuição.

A lei 8.212/91 informa:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

O art. 2º da lei 10.101/00, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, assim traz:

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.

Art. 3º

...

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

O arcabouço normativo citado traz as linhas gerais que devem ser obedecidas pelas empresas quando da implementação de participações nos resultados ou lucros.

O Min Luiz Fux, relator do REsp 865489 (2006/0074749-5 - 24/11/2010), transcreve excerto do acórdão hostilizado que resume o que se espera quando da formalização de planos de participação.

"Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados

No RESP ° 856.160 - PR (2006/0118223-8) da Ministra Eliana Calmon traz elucidativa manifestação sobre o tema.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.

5. Recurso especial não provido.

Vejamos seu voto.

O cerne da controvérsia discutida nos autos reside em se definir se o pagamento realizado pela empresa, a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as normas da MP 794/94, convertida na Lei 10.101/00, tem como consequência a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores. (...)

Com efeito, a isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora, no caso a MP 794/94 e a Lei 10.101/00, por força da expressa previsão do art. 7º, XI, da Constituição Federal, cuja redação é a seguinte: (...)

Também a Lei 8.212/91 possui idêntica previsão no art. 28, § 9º, "j", condicionando a fruição do benefício fiscal em questão à observância da legislação específica. Confira-se(...)

*À luz da previsão legal acima, portanto, **não se sustenta o argumento de que não existe lei determinando a incidência da contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei específica, pois, em tal situação, elas perdem essa característica e são tratadas como remuneração, assim entendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título durante o mês,** ou seja, a regra é a tributação, afastada apenas se cumpridas as exigências da lei isentiva.*

Em outras palavras, para o gozo do benefício fiscal pretendido pela recorrente, torna-se indispensável a observância da disciplina da lei específica acerca da forma que deve ser creditada a participação nos lucros, como bem decidiu o Tribunal de origem. (...) Diante disso, tenho por devida a contribuição previdenciária se o creditamento da participação dos lucros ou resultados não observou as disposições legais específicas, como estabelece o art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91, e conforme bem decidiu o acórdão recorrido que, por isso mesmo, não merece quaisquer reparos

A cláusula 10, transcrita pelo relator original, traz simplesmente uma gratificação por assiduidade travestida de participação nos lucros.

Como bem trazido pela recorrente, o acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais de nº 9202-00.503, de relatoria do Conselheiro Elias Sampaio, aponta importantes considerações, que transcrevo.

O artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, ao desvincular a participação nos lucros da remuneração, estabeleceu a exigência de lei que disciplinasse a forma desta participação. Assim, as parcelas relativas à participação nos lucros posteriores à edição da Medida Provisória nº 794/94 devem observar os requisitos por ela impostos. Sobretudo porque o art. 28, inciso I, § 9º, da Lei nº 8.212, condiciona a exclusão de tais valores do salário-decontribuição à observância da legislação de regência.(...)

A objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se

garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: há uma integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha em aumento da produtividade.

(...)

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:

a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;

b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos e quanto a 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;

c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;

e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;

f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

(...)

Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo acima transcritas, neste ponto, não tenho como divergir dos fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constam 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, ni verbis:

Resta patente que as regras devem ser claras e objetivas, devendo também constar elementos efetivos de aferição que comprovem o alcance ou não do que proposto e nada disso consta do PLR acostado, nem regras claras, tampouco critérios objetivos de aferição. Vejamos jurisprudência deste Conselho.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DE EMPREGADOS NOS LUCROS (PLR). DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos valores pagos à título de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), depende da adoção de regras claras e objetivas, consignadas em acordo/convenção coletiva do sindicato da categoria ou acordo particular adotado através de prévia negociação com comissão de trabalhadores, contando com a participação do respectivo sindicato da categoria. (...) Processo nº 13808.000154/2002-28. Acórdão n' 1803-00.467. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Turma Especial. Sessão de 08 de julho de 2010.

Temos assim que a Participação nos Lucros e Resultados, na forma pactuada, se desvirtua do que preconizado em lei. O PLR firmado não contém a objetividade e clareza necessárias ao instrumento, bem como a ausência de elementos efetivos de aferição.

A legislação confere ampla autonomia negocial quando da implementação de PLR, mas há que existir parâmetros, seja quais forem, e sempre explanados de forma clara e objetiva, o que não ocorre *in casu*.

Vejamos o disposto no art. 28, I da lei 8.212/91, que versa sobre o conceito de salário de contribuição:

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)

Percebe-se a abrangência do conceito, traduzindo a preocupação do legislador com a amplitude da base de cálculo de importante receita previdenciária. Mesmo que tais verbas remuneratórias não sejam pagas mês a mês, estão abarcadas pela norma, uma vez que esta alcança todo e qualquer rendimento pago, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço, nos exatos termos da Constituição e da Lei 8.212/91, posto que atreladas ao efetivo exercício da atividade laboral, comprovando sua natureza salarial, inclusive na linha dos precedentes jurisprudenciais já transcritos - REsp 865489 (2006/0074749-5 - 24/11/2010) e RESP ° 856.160 - PR (2006/0118223-8) e ainda em recente decisão também da Corte Superior:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE. OMISSÃO QUANTO À LEI DE REGÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS.NECESSIDADE.

(...)

2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites

da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.(...) REsp 1264410 / PR. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. DJe 11/05/2012

Tudo de acordo com o parágrafo 10 do artigo 214 do Decreto 3.048/1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social.

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, **quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.**

Por certo que a mera celebração de acordo entre empregados e empregador não é suficiente a validar a participação nos lucros como parcela não incidente de contribuição previdenciária. A lei 10.101/00 elenca os elementos necessários para que a regular celebração da PLR.

A inobservância do que prevê a lei no tocante a distribuição de lucros ou resultados afasta tais verbas da regra excepcional prevista na lei 8.212/91, art. 28, §9º, "j", devendo ser consideradas como fato gerador de contribuição previdenciária. É o que se extrai do próprio texto legal.

Em razão das irregularidades citadas, onde se demonstrou que não foram obedecidos os critérios determinados pelo art. 28 § 9º da lei 8.212/91 c/c a lei 10.101/00, tenho que as importâncias distribuídas se enquadram no conceito de salário de contribuição, sujeitos assim à contribuição previdenciária.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para excluir as contribuições previdenciárias e seus reflexos sobre os valores pagos em pecúnia como auxílio transporte e os valores pagos a cooperativas de trabalho, somente.

(assinado digitalmente)

Oseas Coimbra Júnior – Redator Designado