



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000985/2010-97
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.350 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E CHEMTRADE BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ANÁLISE DE QUESTÕES SEM RELAÇÃO COM EMBARGOS INTERPOSTOS. NULIDADE DA DECISÃO.

Constitui vício de nulidade, por preterição de defesa, a emissão de decisão em face de embargos, nas hipóteses em que são desconsiderados os argumentos suscitados pela parte embargante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte e em anular o Acórdão nº 2803-002.488, de 20 de junho de 2013, com encaminhamento dos autos a colegiado ordinário, para que seja proferida nova decisão, considerando-se as razões efetivamente suscitadas nos Embargos de Declaração interpostos pela Fazenda Nacional, vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, não participou do julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional o Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, tendo em vista que o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa já havia proferido seu voto em sessão realizada em setembro/2021.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.350 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 15586.000985/2010-97

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, Debcad nº 37.258.417-9, em virtude de a empresa ter apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com informações incorretas ou omissas.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 65/69), a partir da análise das GFIP, constatou-se que não foram declarados à Secretaria da Receita Federal do Brasil, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos de contribuições previdenciárias, conforme especificados a seguir:

- Remunerações pagas aos segurados Empregados da Empresa, constantes das Folhas de Pagamento e seus respectivos resumos, consideradas pela mesma como base de incidência das contribuições previdenciárias; e
- Remunerações pagas por serviços prestados sem vínculo empregatício nas atividades de tradução, auditoria e transporte rodoviário autônomo (frete pessoa física - taxistas), etc.

Em sessão plenária de 16/08/2012 foi julgado o Recurso Voluntário da Contribuinte, prolatando-se o Acórdão nº 2803-001.772 (fls. 256/265), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

INFORMAR FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM GFIP.

Deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração ao artigo 32. Inciso IV. da Lei nº 8.212/1991. na redação dada pela Lei nº 9.528 1997. e artigo 225, IV do Decreto n. 3.048/1999.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Se a matéria não é contestada em primeiro grau de julgamento, será considerada não impugnada, não podendo ser apreciada em recurso, salvo em casos justificados ou de clara nulidade, sob pena de supressão de instância.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM ALEI.

Integram o salário de contribuição, os valores pagos a segurados empregados a título de auxílio-educação. assistência médica e participação nos lucros e resultados, quando tais pagamentos não atenderem às exigências legais.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO.

O art. 28, par. 9º, alínea q, da Lei n. 8.212/1991, não limita que o plano de saúde deva limitar-se apenas à pessoa funcionário ou dirigente da empresa, mas que deve ser oferecido a todos os seus colaboradores.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Recurso Voluntário Provido Em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para declarar a insubsistência e decretar o cancelamento do lançamento e respectivos créditos tributários das sanções aplicadas com base no fornecimento de cestas básicas e vales/tiquetes alimentação (alimentação in natura) e em valores decorrentes de planos de assistência médica-hospitalar e odontológica pagos a dependentes dos empregados. Quanto à rubrica auxílio educação o Conselheiro Amilcar Barca Teixeira Junior entende que deve ser provida.

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN em 22/10/2012 para ciência da decisão e, em 19/11/2012, foram interpostos os embargos de fls. 267/274, os quais foram, em tese, parcialmente acolhidos, com a prolação do Acórdão nº 2803-002.488, de 20/06/2013. Abaixo, transcreve-se a ementa e o registro da decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.

Demonstrada a contradição no voto do acórdão do julgamento, a mesma deve ser saneada, indiferentemente da manutenção de seu julgamento anterior.

Embargos de Declaração Acolhidos Parcialmente.

Recurso Voluntário Provido Em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

[...]

Acordam os membros do Colegiado:

I - por unanimidade de votos, em acolher em parte os embargos de declaração, no sentido de declarar o cancelamento dos créditos relativos ao fornecimento de cestas básicas e vales/tickets alimentação (alimentação in natura).

II - por voto de qualidade, em manter o lançamento fiscal para os valores decorrentes de planos de assistência médica-hospitalar e odontológica pagos a dependentes dos empregados, nos termos do voto do Redator designado Eduardo de Oliveira. Vencidos os Conselheiros Amilcar Barca Teixeira Junior, Gustavo Vettorato e Natanael Vieira dos Santos.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Os autos foram novamente remetidos à PGFN em 17/01/2014 (fl. 285) e, em 04/02/2014 (fl. 296), retornaram com Recurso Especial (fls. 286/295), visando rediscutir a matéria **fornecimento de auxílio alimentação em cestas básicas e vales/tickets alimentação.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de fls. 297/300, datado de 21/07/2017.

À guisa de paradigmas foi apresentado o Acórdão nº 2401-02.335, cuja ementa, na parte relacionada à divergência arguida, reproduz-se

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL VALE REFEIÇÃO
PAGAMENTO IN NATURA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Estando ou não a empresa inscrita no PAT, incide contribuições previdenciárias sobre o pagamento de vale refeição que não for pago in natura. O fornecimento de tíquetes aos segurados é considerado pagamento em espécie.

Recurso Voluntário Negado.

[...]

O Superior Tribunal de Justiça – STJ tem o entendimento de que o pagamento in natura é aquele onde a alimentação é fornecida pela empresa, não se enquadrando em tal posicionamento as verbas pagas através de Tíquetes e em dinheiro.

[...]

Restando comprovado que o auxílio alimentação efetuados aos segurados empregados não eram feitos através de refeições ou alimentação fornecida pela própria empresa, mas sim através de tíquetes, devem tais verbas sofrer incidência de contribuições.

RAZÕES RECURSAIS DA FAZENDA NACIONAL

- De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades;
- Desse modo, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991;
- De fato, conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição, **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;
- Portanto, para a não incidência da Contribuição Previdenciária é imprescindível que o pagamento seja feito “in natura”, o que não abrange tíquete (cartão) e ressarcimento de custos;

- O Programa de Alimentação do Trabalhador não admite o fornecimento do auxílio-alimentação em pecúnia, consoante se depreende do art. 4º do Decreto nº 5/1991 que o regulamenta;
- Verifica-se, portanto, que a alimentação em pecúnia não constitui qualquer das modalidades de fornecimento estabelecida no PAT;
- A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I;
- Ao se admitir a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, o que vai de encontro com a legislação tributária.
- Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia. Desse modo, caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela paga em pecúnia referente ao auxílio-alimentação teria feito menção expressa na legislação previdenciária, mas, ao contrário, fez menção expressa de que apenas a parcela paga “**in natura**” não integra o salário-de-contribuição. Cita jurisprudência;
- Convém registrar que a Lei nº 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, conforme demonstrado.
- A prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal. Conforme o art. 195, § 11 da Carta Magna, os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. Desse modo, pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.
- Desse modo, não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento.

CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE

A Contribuinte foi informada do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 14/10/2016 (fl. 447) e, em 25/10/2016 (fl. 352), ofereceu as Contrarrazões de fls. 421/428, a seguir resumidas:

Auxílio alimentação

- Defende a União que estaria equivocada a decisão que excluiu da incidência de contribuições previdenciárias os valores de pagamentos a título de auxílio alimentação, efetuados na forma de tíquete/vale, por entender que se enquadram no conceito de alimentação *in natura*;
- Alega divergência jurisprudencial, citando acórdãos paradigmas, segundo os quais as parcelas referentes a fornecimento de alimentação por meio de tíquete, por não serem prestações *in natura*, não podem ser abrangidas pela isenção prevista no art. 28, §9º, “c” da Lei nº 8.212/91;
- A União está a defender que o fornecimento de tíquetes aos segurados seria considerado pagamento em espécie e não *in natura* pelo que, supostamente, incidiria as contribuições previdenciárias;
- Todavia, as mais recentes decisões do STJ vêm adotando o entendimento de que o auxílio alimentação *in natura* não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT. Por outro lado, quando pago habitualmente e em pecúnia, a verba está sujeita a referida contribuição, quando o empregador não estiver inscrito no PAT;
- Na hipótese dos Autos, restou incontroverso que a Empresa Canexus não pagava o auxílio alimentação em pecúnia e que sempre houve a regular inscrição no PAT, de forma que os acórdãos paradigmas citados pela União não se amoldam ao caso em concreto;
- Aliás, ainda que a Empresa Canexus não estivesse inscrita no PAT não haveria incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação *in natura*, pago na forma de tíquete, conforme cristalina inteligência jurisprudencial do próprio CARF e dos Tribunais de Justiça;
- Definitivamente, no caso em discussão, não houve pagamento habitual e em pecúnia para que se pudesse cogitar a incidência da contribuição previdenciária;
- Em razão da aplicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011 às hipóteses de fornecimento da utilidade alimentação em tíquetes, na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado salário utilidade ou prestação *in natura*. Assim, se a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação abarca todas as distribuições/prestações *in natura* - ou seja, que não em dinheiro -, tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida tíquete, mesmo sem a devida

inscrição no PAT, deixam de sofrer a incidência da contribuição previdenciária. Cita jurisprudência administrativa;

- Portanto, ao contrário do que sustenta a União, é entendimento assente no âmbito administrativo e judicial que a norma inscrita no art. 28, § 9º, alínea “c” estabelece que não integra o salário de contribuição “*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*”;
- Como na relação de emprego, a remuneração representada por qualquer benefício que não seja oferecido em pecúnia configura o denominado salário utilidade ou prestação *in natura* e o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011 refere-se a pagamentos *in natura*, o próprio CARF tem defendido em reiterados julgados que a não incidência da contribuição previdenciária sobre a alimentação abarca todas as distribuições/prestações *in natura* ou seja, que não em dinheiro, incluindo tanto a alimentação propriamente dita como aquela fornecida tíquete, mesmo sem a devida inscrição no PAT;
- No caso em concreto, o fornecimento ocorreu em tíquete (fato incontroverso), razão pela qual, independentemente da inscrição no PAT, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária.

Recurso Especial da Contribuinte

Na mesma data em apresentou suas Contrarrazões, o Sujeito Passivo carrou aos autos o Recurso Especial de fls. 353/378 no intuito de rediscutir as matérias a) **Auxílio-educação pago aos dependentes**; e b) **Participação nos Lucros ou Resultados – Acordo Prévio**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, de acordo com o despacho de fls. 451/454, datado de 07/07/2017, com base nos acórdãos paradigmas, cujas ementas reproduz-se a seguir:

AUXÍLIO EDUCAÇÃO PAGO A DEPENDENTES

Acórdão nº 2402-003.939

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO.

Os valores relativos ao plano educacional oferecido aos segurados e seus dependentes não integram o salário de contribuição quando vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial.

Recurso Voluntário Provido.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

Acórdão nº 9202-003.370

Assinto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/07/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

Recurso especial negado.

RAZÕES RECURSAIS DA CONTRIBUINTE

Auxílio educação pago a dependentes

- O fundamento da decisão recorrida foi pautado na suposta ausência de comprovação de que a bolsa paga aos filhos de dependentes dos funcionários tivesse vinculação com a atividade empresarial;
- Todavia, é firme o entendimento jurisprudencial do próprio CARF no sentido de que qualquer curso, mesmo que aparentemente não vinculado a atividade fim da empresa, representa claro aumento de produtividade do trabalhador;
- Registre-se ainda a inteligência jurisprudencial do CARF no sentido de que as verbas pagas a título de auxílio educação estão fora do conceito de remuneração dos arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991, não se tratando de aplicação da norma isentiva, mas sim de um caso de não incidência;
- Contrariando o acórdão recorrido, o Próprio CARF tem proferido decisões no sentido de que todo e qualquer contribuição com o desenvolvimento do empregado ou seu dependente oferece algum ganho à empresa, mesmo que indiretamente, independentemente da vinculação ou não do curso a atividade empresarial;

- Nos acórdãos em discussão foi analisada a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pela Empresa a título de auxílio educação. Contudo, enquanto o acórdão recorrido entendeu que referida verba constitui remuneração sob o fundamento de que não restou comprovado a vinculação dos cursos com a atividade da empresa; nos acórdãos paradigmas entendeu-se que há isenção legal de referidos valores, já que: a) o benefício pode ser estendido aos dependentes econômicos do segurado e b) a vinculação ou não do curso custeado a atividade empresarial é irrelevante, já que toda e qualquer instrução em favor de empregados ou seus dependentes importa em aumento de produtividade, sendo esse o objetivo primordial das empresas, prestigiado no ordenamento jurídico atual;
- Isso porque, somente para os cursos mais especializados se exige a vinculação com as atividades da empresa, entendendo não ter sido essa a finalidade do benefício, mesmo porque sempre se enfatizou a educação básica, que é o grau mínimo de escolaridade para a cidadania;
- Para a jurisprudência atual do próprio CARF (acórdãos paradigmas anteriormente colacionados), o que se deseja com a isenção nada mais é do que o atendimento do direito social à educação, esperando que as empresas também contribuam para o desenvolvimento da educação;
- A educação não tem como finalidade apenas a qualificação para o trabalho, não sendo razoável diferenciar, para o cumprimento do dever constitucional, o oferecimento do benefício também aos dependentes econômicos do segurado, mesmo porque nessa condição os dependentes necessitam que seus estudos sejam custeados pela família. A nova regra (Lei nº 8212/91) oferece uma interpretação autêntica que prestigia esse entendimento;
- O cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os julgados paradigmas bem demonstram a divergência jurisprudencial no âmbito do próprio CARF em relação a integração ou não da base de cálculo da contribuição previdenciária, do auxílio ou bolsa educação direcionada aos funcionários e dependentes, estando ou não o respectivo curso vinculado a atividade empresarial;
- No caso em concreto, a discussão se restringe a impugnação por parte da empresa Recorrente no sentido de que a vinculação ou não do curso custeado a atividade empresarial é irrelevante, nos termos dos acórdãos paradigmas anteriormente colacionados, já que toda e qualquer instrução em favor de empregados ou seus dependentes importa em aumento de produtividade, sendo esse o objetivo primordial das empresas, prestigiado no ordenamento jurídico atual;
- Percebe-se claramente que o acórdão recorrido manteve os créditos tributários relativos a rubrica auxílio educação sob o fundamento de ausência de comprovação de que os cursos estariam vinculados a atividade

empresarial quando, na verdade, essa discussão passou a ser irrelevante no âmbito do próprio CARF ao se consolidar que toda e qualquer qualificação/aprendizado aumenta a capacidade cognitiva do trabalhador e a produtividade do trabalhador, mesmo quando referido benefício é concedido a um dependente - por razões óbvias (laço familiar/solidariedade afetiva);

- A leitura na íntegra dos acórdãos paradigmas ressalta que a decisão recorrida deixou de considerar que as verbas relativas ao auxílio educação estão fora do conceito de remuneração dos arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991, não se tratando de aplicação da norma isentiva, mas sim de um caso de não incidência;
- Nesse particular, além da já citada divergência jurisprudencial, pode-se dizer que o acórdão recorrido negou vigência aos arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991 a pretexto de se estar aplicando o art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991, descaracterizando a finalidade de tais valores com base na equivocada presunção de que não estariam vinculados a atividade da empresa;
- Como a suposta ausência de comprovação de que os valores pagos a título de auxílio educação estivessem vinculados com a atividade da empresa é o único motivo que fundamentou a manutenção do lançamento em discussão e, sendo o mesmo inválido, o auto de constituição merece ser tornado insubsistente também nesse particular;
- Ou seja, restou incontroverso que o benefício não substituiu parcela salarial e que todos os empregados tiveram acesso ao benefício concedido (requisitos legais);
- Pelo que se pretende a reforma do acórdão recorrido, com fundamento na citada divergência jurisprudencial, para que os créditos tributários com base no levantamento “auxílio educação” sejam cancelados e excluídos do lançamento;
- A Empresa Recorrente sempre buscou o incremento de sua atividade, razão pela qual concedeu auxílio educação a seus empregados e dependentes, sendo injusta a decisão recorrida ao interpretar de forma diversa a concessão de referido benefício;
- A arguição de que a Empresa Recorrente não teria comprovado a vinculação do auxílio educação pago a seus trabalhadores e dependentes com sua atividade não merece prosperar, até por se tratar de presunção em favor do Contribuinte, já que referido benefício é concedido visando sempre o incremento a prestação laboral;
- A presunção feita pelo Acórdão recorrido, de suposta não comprovação de que o auxílio educação estivesse vinculado com a atividade da empresa, respeitosamente, é atentatória ao ordenamento jurídico atual e à função

social da empresa, desprestigiando a intenção do legislador com interesse que soa ser, exclusivamente, arrecadatário;

- A prevalecer o acórdão recorrido, estaria o Fisco criando exigências formais visando desqualificar os investimento da Empresa na qualificação de seus funcionários e dependentes, por consequência, limitando de maneira indireta uma previsão também constitucional, cobrando uma contribuição não devida;
- As recentes decisões do CARF, a exemplo dos acórdãos paradigmas anteriormente colacionados, são relevantes por indicarem a posição dos tribunais administrativos de que aspectos secundários não devem se sobrepor a intenção do legislador ao permitir que as empresas incentivem a qualificação profissional de forma ampla desprovida de restrições que pudessem restringir referido benefício;
- Respeitosamente, o fundamento de ausência de comprovação de que os cursos estivessem vinculados a atividade da empresa, não deveria ser utilizado para definir a natureza do pagamento, de forma prejudicial ao contribuinte que age de boa-fé, como fez a Recorrente;
- Os órgãos administrativos, não obstante sua independência em relação as decisões judiciais, têm flexibilizado seus entendimentos e buscado a harmonia com a jurisprudência dos Tribunais Pátrios, até como forma de se prevenir e inibir a proliferação de ações judiciais sobre temas recorrentes;
- Nesse particular, merece destaque o procedimento que vem adotando a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 2º, I, da Portaria nº 249/2010, ao deixar de recorrer das decisões desfavoráveis na matéria;
- A Fazenda Nacional também tem reconhecido a procedência de pedidos veiculados em ações judiciais por aplicação do art. 19, inc. IV c/c § 1º, inc. I, da Lei nº 10.522/2002 - tudo como forma de se minimizar os conflitos judiciais sob temas recorrentes e que possuam entendimento sedimentado no âmbito dos Tribunais Pátrios;
- No caso em concreto, também é essa a pretensão recursal, de reformar o acórdão recorrido, de forma a uniformizar o entendimento administrativo com aquele existente na esfera judicial, de forma a se evitar lides. Reproduz decisões judiciais;
- Ante o exposto, entende a Recorrente, respeitosamente, que a decisão que manteve o crédito tributário relativo a rubrica auxílio educação, desconsiderou que a educação é direito de todos e dever do Estado e da família (art. 205, CF), exigindo a colaboração da sociedade, em particular dos empresários. Assim, a rigor, a fiscalização deve ser mitigada e

desprovida de formalismo exagerado, com presunção de boa-fé em favor do contribuinte;

- De acordo com a alínea “t”, § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 (redação dada pela Lei 9.528/97) *“não integram o salário o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo”*.
- Posteriormente, referido dispositivo sofreu alteração pela Lei nº 9.711/98, que trouxe mais alguns requisitos para que o auxílio-educação não fosse considerado parte do salário do empregado. Pela nova redação, passaram a não integrar o salário os gastos incorridos pela empresa com a educação básica (formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) ou com cursos de capacitação e qualificação profissionais de seus empregados;
- Essa nova redação vigorou até 2011, quando a Lei nº 12.513/11 alterou novamente o texto da alínea “t”. Com referida alteração, passou a não integrar base de cálculo da contribuição previdenciária o valor gasto pelo empregador com a educação básica de empregados e seus dependentes e com a educação profissional e tecnológica de seus empregados;
- Com esse fundamento que a Empresa Recorrente passou a conceder auxílio educação a empregados e dependentes, sem que referido benefício substituísse parcela salarial, respeitando os limites legais;
- No caso em concreto, entende-se ter restado demonstrado que o auxílio educação pago aos dependentes dos funcionários tem vinculação com a atividade ou qualificação destes, se considerada a unidade familiar e que o sucesso do filho/cônjuge repercute na produtividade dos demais membros da família;
- Essa comprovação, respeitosamente, é presumível eis que fosse intenção da Empresa não observar referida vinculação também estaria pagando bolsa de estudos para terceiros, sem vínculo de parentesco com seus trabalhadores - o que efetivamente nunca ocorreu (ônus da prova seria da Receita);
- Se considerado que os valores pagos pela Empresa Recorrente teve o objetivo de auxiliar na educação de seus empregados e dependentes não compõem a remuneração do empregado, ou seja, não têm natureza salarial, uma vez que não retribuem o trabalho efetivo. Assim sendo, não incide sobre aqueles valores contribuição previdenciária;
- Para a Empresa Recorrente, o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados/dependentes, não podendo ser considerado como salário *in*

natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho - já que não retribui o trabalho efetivo;

- A intenção da Empresa Recorrente sempre foi incrementar a prestação laboral, concedendo tal benefício sem que os respectivos valores integrassem a remuneração de seus empregados;
- Independentemente da comprovação da vinculação da bolsa de estudos a atividade da Empresa, os Tribunais Pátrios têm sedimentado o entendimento de que as bolsas de estudos concedidas aos empregados e aos filhos destes não se sujeitam à incidência da contribuição, conforme julgados anteriormente citados;
- O inciso II do art. 458 da CLT, acrescentado pela Lei nº 10.243/01, estabelece que a educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático, não é considerada salário. Desprovida de natureza salarial, a utilidade não sofre a incidência da exação;
- É pacífica a jurisprudência quanto à natureza indenizatória das verbas pagas a título de auxílio-educação e reembolso de gastos referentes à educação, não incidem contribuições previdenciária sobre tais verbas, a despeito de tais estarem incluídas ou não no conceito de assistência social previsto no art. 36 da Lei n. 4.870/65;
- A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que o auxílio-educação ou salário-educação não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição;
- Com supedâneo nesse entendimento, considera-se que as bolsas de estudos concedidas aos empregados e aos dependentes destes não se sujeitam à incidência da contribuição. Com efeito, o inciso II do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, acrescentado pela Lei n. 10.243/01, estabelece que a educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático, não é considerada salário.

Participação nos lucros ou resultados

- Não obstante a conclusão do acórdão recorrido ter consignado que somente a rubrica “auxílio educação” não foi provida, consta da respectiva ementa que os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados integraria o salário contribuição;
- Assim, com fundamento no princípio da eventualidade, pretende-se que seja julgada a presente divergência jurisprudencial, da forma adiante exposta;

- O fundamento da decisão recorrida foi pautado na suposta inobservância de exigência indispensável à validade do acordo de participação nos lucros por conseguinte à isenção tributária, sobretudo, no tocante ao prazo para formalização do termo, que deveria ser prévio a apuração dos resultados;
- Todavia, é firme o entendimento jurisprudencial do próprio CARF no sentido de que, por ser previsto constitucionalmente, artigo 7º, XI, da CF, somente não se considera de cunho indenizatório o pagamento de PLR e, por conseguinte suscetível a isenção fiscal em comento, quando não forem observados os requisitos expressamente previstos na legislação pátria, não cabendo ao fisco interpretação extensiva ou mesmo criação de requisitos administrativos;
- 4.7 - Nos acórdãos em discussão foi analisada a incidência de contribuição previdenciária sobre rubrica “*participação nos lucro*”. Contudo, enquanto o acórdão recorrido entendeu que referida verba constitui remuneração sob o fundamento de que “*houve desobediência injustificada (atrasos em negociação)*”, nos acórdãos paradigmas entendeu-se que há isenção legal de referidos valores, já que a Lei nº 10.101/00 não exige prazo mínimo para fechamento do acordo e pagamento da PLR, não podendo o interprete criar exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência;
- O cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os julgados paradigmas bem demonstram a divergência jurisprudencial no âmbito do próprio CARF em relação à possibilidade de criação de requisitos interpretativos à validade do acordo de PLR;
- No caso em concreto, a discussão se restringe a impugnação por parte da Empresa Recorrente no sentido de que a exigência de previsibilidade nos moldes como destacados no *decisum* recorrido não se limitam à expressão literal das normas de regência, o que fere a natureza constitucional do benefício;
- Percebe-se claramente que o acórdão recorrido manteve os créditos tributários relativos à rubrica PLR sob o fundamento de ausência de comprovação de que se observou a previsibilidade personificada pela ausência de acordo prévio, quando, na verdade, essa discussão passou a ser irrelevante no âmbito do próprio CARF ao se consolidar que exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva;
- A leitura na íntegra dos acórdãos paradigmas ressalta que a decisão recorrida deixou de considerar que as verbas relativas ao PLR estão fora do conceito de remuneração dos arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991,

não se tratando de aplicação da norma isentiva, mas sim de um caso de não incidência;

- Nesse particular, além da já citada divergência jurisprudencial, pode-se dizer que o acórdão recorrido negou vigência ao arts. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/1991 a pretexto de se estar aplicando o art. 28, § 9º, “j”, da mesma lei, descaracterizando a finalidade de tais valores com base na equivocada presunção de que não estariam vinculados a atividade da empresa;
- Como a suposta ausência de comprovação de que o acordo para pagamento do PLR está eivado de nulidade constante na suposta ausência de previsibilidade, é o único motivo que fundamentou a manutenção do lançamento em discussão e, sendo o mesmo inválido, o auto de constituição merece ser tornado insubsistente também nesse particular;
- Ou seja, restou incontroverso que o benefício não substituiu parcela salarial e que todos os empregados tiveram acesso a ele, estando os acordos de PLR elaborados com 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, (requisitos legais);
- Pelo que se pretende a reforma do acórdão recorrido, com fundamento na citada divergência jurisprudencial, para que os créditos tributários com base no levantamento “Participação nos Lucros e Resultados” sejam cancelados e excluídos do lançamento;
- De acordo com o acórdão vergastado, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos empregados a título de PLR, pelo simples fato de inexistir acordo prévio ao ano base, argumentando que isto tiraria do acordo a previsibilidade devida e estaria em desacordo com a regra esculpida no artigo 2º, §1º, II, da Lei 10.101/2000;
- Por primeiro, cabe destacar que a isenção fiscal que se concede ao referido pagamento, mediante a consideração de sua natureza indenizatória, visa estimular o empregador a dividir com seus empregados os lucros advindos do esforço comum para a obtenção de bons resultados de mercado;
- Bem por isso, a categoria indenizatória da participação nos lucros e resultados tem raiz Constitucional, mais precisamente no artigo 7º, XI, da Carta Magna, que expõe a necessidade de sua regulamentação por lei específica;
- Neste diapasão, após a regulamentação da PLR, iniciada com a edição da Medida Provisória 794/94, posteriormente, substituída pela Lei 10.101/2000, restou definido que todo o pagamento referente a PLR teria

natureza indenizatória e não estaria sujeito à contribuição previdenciária, observados os ditames regulamentadores;

- Diante do viés histórico do acordo de Participação nos Lucros e Resultados, sobretudo, quanto a sua natureza constitucional e intuito de estímulo ao reconhecimento dos empregados, ignorar a validade do acordo e, por consequência, não reconhecer a natureza indenizatória das verbas exige demonstração expressa de violação aos exatos termos das normas regulamentadoras, de modo que não há espaço para teses interpretativas da autoridade lançadora;
- A conclusão da decisão colegiada acerca da exigência de acordo prévio para concessão da PLR, conforme já anotado, ancorou-se nos incisos I e II, § 1º, II, da Lei nº 10.101/2000;
- Todavia, de uma simples leitura do dispositivo em tela, denota-se que em momento algum a lei impôs a observância de tal incisos, o que se revela claro mediante a utilização da expressão “podendo”, no *caput* dispositivo do art. 2º da Lei nº 10.101/2000;
- Note-se, portanto, que em momento algum a condicionante da previsibilidade mediante pacto prévio ao ano base não é condição expressa de validade do acordo de PLR e, por conseguinte, eventual estipulação diversa no pacto em comento não o torna inviável para o fim destinado;
- Sendo mais preciso, o que a Lei determina expressamente e, portanto, àquilo que deve ater-se o aplicador/intérprete, para a validade do acordo é o que está contido no parágrafo alhures transcrito, até a expressão “podendo”, a partir de quando há uma condicionante sugestiva e não restritiva;
- Esclarece-se, os incisos que constam do referido parágrafo estão além do que a lei prevê como requisito básico de validade do acordo, de modo que, preenchidas as regras fundamentais de validade, não se pode interpretar a legislação em prejuízo da PLR;
- Assim, não há dúvidas de que a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador e do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória, conforme já demonstrado;
- Vê-se, portanto, que a justificativa utilizada para invalidar o acordo de PLR extrapola os limites mínimos estipulados pela Lei e Jurisprudência, ao passo que por mera interpretação do aplicador da norma, desconstitui, indevidamente, presunção constitucional;
- Ressalte-se que, como destacado pelos julgados do CARF trazidos como demonstrativos de divergência, a Lei nº 10.101/2000 não exige a

observância de prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo;

- Note-se que não é outra a realidade do presente caso, ao passo que, em que pese as negociações e tratativas entre empresa e empregados tenham alongado a data da celebração do acordo de PLR, não há desrespeito a qualquer regramento vinculado que o desabone, sendo, aliás, inviável as empresas em geral, celebrar termos de PLR nos moldes exigidos pela decisão ora em combate;
- A PLR tem por objetivo obter a colaboração do trabalhador, funcionando como um estímulo para se alcançar os lucros na empresa;
- O pagamento da participação nos lucros, sem o recolhimento da contribuição previdenciária, está assegurado pelo artigo 7º, inciso XI, da CF;
- Referido dispositivo constitucional estabelece que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa. Assim, se a participação dos lucros está excluída do conceito de remuneração, a contribuição incidiria apenas sobre os demais rendimentos;
- O Fisco criou exigências formais visando desqualificar os programas de PLR e, por consequência, limitar de maneira indireta uma previsão constitucional, cobrando uma contribuição que não é devida;
- As recentes decisões do CARF sobre o assunto são relevantes por indicarem a posição dos tribunais administrativos de que as formalidades observadas ao se firmar o acordo de PLR são aspectos secundários ao acordo de vontades entre empregador e empregado, e que não se prestam a definir a natureza do pagamento;
- Na Lei nº 10.101/2000 há condições a serem observadas para que o pagamento do benefício não se sujeite à contribuição previdenciária. Dentre tais condições, está a celebração de acordo coletivo que defina as regras para pagamento, justamente porque a lei fomenta a negociação, o consenso entre os interessados;
- Como não há no regime legal qualquer prazo para a formalização desse acordo prévio, é vedado ao órgão fiscal impô-lo, criando nova condição para o pagamento PLR. A pretensão fiscal que foi afastada pelo CARF representa séria afronta ao princípio da legalidade, ao mesmo tempo em que restringe a concessão de tão importante benefício;
- A Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem sedimentando entendimento de que a hipótese é de norma de imunidade. Dois acórdãos proferidos recentemente (9202-003.370 e 9202-

003.430) mostram que esse Órgão tem evitado interpretações tendentes a “*amesquinhar a exoneração*”;

- Em resumo, o acórdão recorrido corrobora ilegal procedimento da Receita Federal que extrapolou, de ofício, os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, razão pela qual merece reforma.

CONTRARRAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional foi informada da decisão em 30/11/2017 (fl. 461) e, em 01/12/2017 (470), apresentou Contrarrazões (fls. 462/469), com as seguintes considerações:

- O presente Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o disposto no caput do artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, combinado com o artigo 293 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99;
- Conforme demonstrado nos autos, a empresa descumpriu a obrigação acessória prevista na legislação previdenciária ao apresentar GFIP com informações incorretas ou omissas nas competências 01/2006, 02/2006, 04/2006, 05/2006, 06/2006, 07/2006, 08/2006, 10/2006, 12/2006, 01/2007, 02/2007, 03/2007, 04/2007, 06/2007 e 11/2007;
- A autuação em apreço revela-se correta. A empresa apresentou com informações incorretas ou omissas a declaração a que se refere a Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97 e redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009;
- Mais especificamente, temos que quanto à inconformidade da aplicação de contribuições previdenciárias com base nos valores pagos a título de auxílio-educação pagos aos dependentes, considerando-os fatos geradores passíveis de informação em GFIP. Deve-se anotar que a empresa não trouxe qualquer elemento probatório ou legal que demonstrasse que a bolsa paga aos filhos e dependentes dos funcionários há qualquer vinculação com a atividade ou qualificação dos funcionários da mesma. Assim, não há demonstração de sua desvinculação à remuneração, ou que o auxílio tem natureza indenizatória, representando aumento de renda;
- Com efeito, o disposto no art. 28, par. 9º., alínea t, da Lei nº 8.212/1991, é claro em que a natureza indenizatória do pagamento de auxílio-educação deve estar vinculada à qualificação dos funcionários da empresa;
- Por outro lado, quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação de receita/lucros, verifica-se que realmente houve desobediência injustificada (atrasos em negociação) mas as regras para participação dos empregados nas receitas e lucros

desobedeceram ao art. 2, par.1º ,e b, da Lei nº 10.101/2000, não podendo serem as verbas excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias;

- A principal falha ao caso é a falta de previsibilidade, pois os acordos não eram realizados de forma prévia, à distribuição. Tudo plenamente demonstrado pela decisão recorrida;
- Assim, não merece reforma a decisão nesse ponto, mantendo-se os valores como fatos geradores passíveis de informação em GFIP.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Tendo em vista que os recursos especiais da Fazenda Nacional e da Contribuinte trataram das mesmas matérias abordadas nos julgados recorridos (acórdãos de recurso voluntário e de embargos), bem assim foram demonstradas divergências a partir da apresentação de paradigmas válidos e que expressam entendimentos em sentidos diversos, conheço de ambos os apelos.

As matérias admitidas a rediscussão foram as seguintes:

a) Recurso Especial da Fazenda Nacional: **“fornecimento de auxílio alimentação em cestas básicas e vales/tickets alimentação”**;

b) Recurso Especial do Contribuinte: i) **Auxílio-educação pago aos dependentes**; e ii) **Participação nos Lucros ou Resultados – Acordo Prévio**.

Insta ressaltar, contudo, que referidas matérias são absolutamente alheias ao lançamento. Senão vejamos o que consta do Relatório Fiscal (fls. 65/69):

A lavratura do presente Auto de Infração decorre da constatação de que o contribuinte, mesmo tendo efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, apresentou Guias de Recolhimento do FGTS e Informações h Previdência Social - GFIP e/ou GFIP Retificadoras, antes do início do procedimento fiscal, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias recolhidas, referentes às competências 01/2006, 02/2006, 04/2006, 05/2006, 06/2006, 07/2006, 08/2006, 10/2006, 12/2006, 01/2007, 02/2007, 03/2007, 04/2007, 06/2007 e 11/2007.

Na análise das GFIP apresentadas, ficou constatado que NÃO foram declarados a Secretaria da Receita Federal do Brasil, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, conforme especificados a seguir:

a) Remunerações pagas aos segurados Empregados da Empresa, constantes das Folhas de Pagamento e seus respectivos resumos, consideradas pela mesma como base de incidência das contribuições previdenciárias, que estão relacionadas por segurado na CATEGORIA 1, em planilha anexa ao presente relatório - ANEXO I.

b) Remunerações pagas por serviços prestados sem vínculo empregatício nas atividades de tradução, auditoria e transporte rodoviário autônomo (frete pessoa física - taxistas), etc, aos segurados discriminados na planilha anexa ao presente relatório - ANEXO I, nas CATEGORIAS 13 e 15.

De se notar que o Relatório Fiscal não faz menção alguma a auxílio alimentação, auxílio-educação pago aos dependentes ou a Participação nos Lucros ou Resultados, mas tão-somente a remunerações regularmente informadas em folhas de pagamento, bem assim a valores atribuídos a contribuintes individuais em virtude de serviços prestados nas atividades de tradução, auditoria e transporte rodoviário autônomo. Além do que, **não se está diante de penalidade relacionada ao descumprimento de obrigação principal**, até porque, a autoridade autuante informa expressamente que a Contribuinte efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, mas deixou de incluir as respectivas remunerações em GFIP, o que ocasionou a aplicação da multa.

O Sujeito Passivo, entretanto, impugnou o lançamento fazendo referência às seguintes matérias:

- a) Auxílio-Educação a filhos de empregados;
- b) Participação nos Lucros e Resultados; e
- c) Plano de Assistência Médico-Hospitalar e Odontológica a filhos de empregados.

Em vista disso, ao analisar a peça impugnatória, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ esclareceu que, conquanto as matérias equivocadamente veiculadas na impugnação do Sujeito Passivo tenham sido remuneração paga aos empregados a título de auxílio-educação, assistência médico-hospitalar/odontológica e participação nos lucros e resultados em desacordo com as normas legais, tais rubricas são estranhas ao lançamento em questão. Em verdade, consoante revela a decisão de piso, os fatos que motivaram ou Auto de Infração ora analisado sequer foram contestados pela Contribuinte. A esse respeito, constou da decisão de piso o seguinte:

Matéria não impugnada

12. Cumpre destacar que o contribuinte, na peça impugnatória, não contestou as remunerações efetuadas, cuja falta de declaração em GFIP motivou o presente auto de infração. A matéria não impugnada tornou-se fato incontroverso, a rigor do art. 17 do Decreto 70.235/72:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº9.532, de 1997).”

13. Tal fato, juntamente com a ausência de provas que demonstre que a falta não foi cometida, torna a impugnação apresentada insuficiente para obter a improcedência requerida.

Da matéria impugnada (não motivadora do presente auto de infração)

14. O fato gerador das contribuições previdenciárias impugnadas foi a remuneração paga aos empregados a título de auxílio-educação, assistência médico-hospitalar/odontológica e participação nos lucros e resultados, em desacordo com as normas legais.

15. Como já exposto, **a Impugnante contesta apenas remunerações, consideradas como base de cálculo de contribuições previdenciárias, que não**

motivaram a lavratura do presente auto de infração. A matéria em questão já foi apreciada no auto de infração sobre a obrigação tributária principal, julgado procedente, conforme acórdão proferido no processo de nº comprot 15586.000982/2010-53 (Debcad 37.258.415-2), de número 12-038.598, datado de 14/07/2011.

Não obstante os apontamentos feitos na decisão de primeira instância administrativa, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário com os mesmas matérias indicadas na impugnação e, além disso, acrescentou diversas outras rubricas que também não deram azo à presente autuação. As matérias contestadas na peça recursal foram as seguintes:

- a) auxílio alimentação
- b) Plano de Assistência Médico-Hospitalar e Odontológica a filhos de empregados;
- c) Cobertura De Prêmio De Seguro De Vida;
- d) Aluguel pago em benefício do Sr. Charles Lussier;
- e) Incentivo Qualidade De Vida
- f) Abono salarial previsto em acordo coletivo, pago e 01/2007;
- g) Auxílio-Educação a filhos de empregados; e
- e) Participação nos Lucros e Resultados pago em suposto desacordo com a Lei nº 10.101/00.

A despeito de não tratar das rubricas vinculadas ao lançamento da obrigação acessória, pelo acórdão de recurso voluntário, o recurso da contribuinte foi conhecido parcialmente, somente em relação ao auxílio-educação, plano de assistência médico-hospitalar e odontológico para filhos e dependentes dos empregados e participação dos lucros e resultados e auxílio-alimentação (matérias que foram abordadas na peça impugnatória). Além disso, deu-se parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento em relação ao auxílio alimentação que, repise-se, não tem nenhuma relação multa aplicada.

Em virtude de toda essa situação, a PGFN interpôs Embargos de Declaração (fls. 267/274) reiterando o que fora constatado pela Delegacia da Receita Federal de julgamento, que os temas relacionados na impugnação não tinham relação com a multa aplicada, e que as matérias examinadas na decisão embargada não haviam sequer sido analisadas no acórdão da DRJ. Destacou-se nos embargos de declaração que o acórdão da turma ordinária tratava-se de decisão *extra petita* e que, em virtude disso, deveria ser reformado. De acordo com a peça de embargos:

A questão objeto dos presentes embargos cinge-se à ocorrência de supressão de instância no julgado, tendo em vista a análise de matéria em segunda instância, sem que tenha sido apreciada em primeira instância, resultando ainda em julgamento *extra petita*.

De fato, o julgado recorrido analisou as seguintes matérias: auxílio-educação, plano de assistência médico-hospitalar e odontológico para filhos e dependentes desempregados e participação dos lucros e resultados.

Ocorre que, restou omissa o acórdão recorrido quanto à inexistência de apreciação das mencionadas matérias pela decisão de primeira instância.

A DRJ não analisou as matérias em comento exatamente por serem matérias que não motivaram o presente auto de infração e, portanto, estão fora do processo.

[...]

Portanto, resta patente que o contribuinte apenas impugnou matéria não objeto do presente auto de infração, que, corretamente, não foi apreciada pela primeira instância, sob pena de julgamento extrapetita.

Assim, ao analisar matéria que não foi apreciada em primeira instância o acórdão recorrido incorreu em supressão de instância.

[...]

Assim, resta patente não apenas a supressão de instância, mas também ofensa ao **princípio do efeito devolutivo**, vez que a **matéria não foi objeto de apreciação pela autoridade de primeira instância** e, logicamente, também não poderia ser apreciada pela autoridade *ad quem*.

[...]

Assim, a douta Câmara pronunciou-se sobre ponto jurídico não debatido nos autos. Portanto, trata-se o r. acórdão embargado, data máxima vénia, de julgamento extra petita, que merece ser reformado nesse particular.

[...]

Dessa forma, há omissão no voto condutor do r. acórdão embargado, pois não foram expressamente mencionados quais os pressupostos e os motivos que fundamentaram a apreciação de matérias não pertencentes ao presente processo e não apreciadas pela decisão de primeira instância.

[...]

Diante de toda essa celeuma, os embargos foram parcialmente admitidos, no entanto, seu relator, em absoluto descompasso com o que questionava a Embargante, reconheceu que a Impugnação e o Recurso Voluntário teriam trazido discussões sobre a totalidade da autuação e fez novo exame acerca das matérias indevidamente referidas nas peças de defesa da Contribuinte. Abaixo trecho do voto do Relator do Acórdão de Embargos nº 2803-002.448:

Contudo o a impugnação e recurso voluntário, trouxeram discussões sobre a totalidade do auto, bem como o último devolveu toda a matéria do lançamento a julgamento por questões, ressaltadas inclusive na sustentação oral da patrona, assim, por dever de ofício (princípios da legalidade, moralidade administrativa e verdade material), o acórdão observou todos os pontos em que havia clara a situação de afastamento da aplicação da lei em sentido estrito, na forma autorizada pelos artigos 62 e 62-A, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, bem como nos casos em que não há incidência da norma tributária.

Não bastasse tudo isso, mesmo diante de embargos da PGFN, o i. relator alterou a decisão veiculada no voto condutor do acórdão embargado, provendo o recurso voluntário do contribuinte também em relação aos planos de assistência médico-hospitalar e odontológica pagos a dependentes dos empregados da empresa, matéria que sequer havia sido conhecida pelo Acórdão de Recurso Voluntário. Cabe esclarecer que o relator restou vencido neste ponto.

Por certo, a despeito da forma como foi registrada a decisão consubstanciada no acórdão de embargos, não houve alteração alguma na decisão veiculada no acórdão de recurso voluntário, tampouco se fez o correto exame dos argumentos trazidos pela parte embargante e, em razão disso, as decisões adotadas pelo Colegiado Ordinário até aqui não tiveram nenhuma serventia, sobretudo porque, por tratarem de temas sem relação com o lançamento, não se prestaram a alterar o valor da multa, mesmo que se tenha acolhido parte dos argumentos do Sujeito Passivo.

Nesse cenário, tanto a Fazenda Nacional quanto a Contribuinte têm recursos especiais admitidos para a discussão de matérias sem qualquer relevância para o processo administrativo, visto que, caso fossem examinadas, as decisões relativas a **fornecimento de auxílio alimentação em cestas básicas e vales/tickets alimentação, Auxílio-educação pago aos dependentes ou Participação nos Lucros ou Resultados** não teriam qualquer influência em relação à penalidade aplicada, pois como visto, o presente Auto de Infração não pertinência alguma com valores associados a qualquer desses benefícios.

Por outro lado, o Colegiado Ordinário, ao ignorar completamente as razões expressas na peça de embargos, incorreu em evidente preterição do direito de defesa da parte embargante.

Conclusão

Em virtude disso, com fundamento no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não resta outra alternativa senão a anulação do Acórdão nº 2803-002.448, com retorno dos autos para sorteio em colegiado ordinário, com vistas ao exame do que fora efetivamente suscitado nos Embargos de Declaração da Fazenda Nacional, no que se refere à falta de pertinência entre as matérias tratadas no Acórdão de Recurso Voluntário e as razões que fundamentaram o lançamento (não inclusão em GFIP de fatos geradores relacionados a remunerações regularmente informadas em folhas de pagamento e valores atribuídos a contribuintes individuais em virtude de serviços prestados nas atividades de tradução, auditoria e transporte rodoviário autônomo).

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho