

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720466/2014-72
ACÓRDÃO	2302-004.609 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COTIA VITÓRIA SERVIÇOS E COMÉRCIO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS FORMAIS AO LANÇAMENTO.
NULIDADE REJEITADA.

Preenchidos os requisitos formais postos pela legislação processual, não há que se falar em nulidade do lançamento fiscal.

ASSISTÊNCIA MÉDICA PARA OS DEPENDENTES. INCIDÊNCIA.

O custeio, pela empresa, de plano de saúde e odontológico destinado aos dependentes dos empregados configura remuneração indireta e integra o salário de contribuição. A exclusão prevista no art. 28, § 9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/1991 restringe-se à assistência prestada ao empregado e ao dirigente, não abrangendo a cobertura conferida aos dependentes.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). REQUISITOS LEGAIS NÃO PREENCHIDOS.

A falta de regras claras e objetivas que estipulem metas mensuráveis e índices quantitativos para aferição do desempenho individual descaracteriza a PLR, sujeitando os valores pagos à incidência de contribuição previdenciária como gratificação habitual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevich, Rosimery Brandao Barbosa (substituto[a] integral), Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rosimery Brandao Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por COTIA VITORIA SERVICOS E COMERCIO S/A em face do Acórdão nº 02-64.386, prolatado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), que considerou procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte, retificando os créditos tributários apurados, porém mantendo substancialmente as exigências fiscais relativas a contribuições previdenciárias incidentes sobre valores de assistência médica a dependentes de empregados e sobre pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados (PLR) em desacordo com a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

1.LANÇAMENTOS FISCAIS

O primeiro auto de infração, DEBCAD nº 51.039.086-2, refere-se às contribuições previdenciárias patronais, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), abrangendo o período de apuração de janeiro a dezembro de 2011, com crédito tributário total consolidado de R\$ 3.180.001,14 (três milhões, cento e oitenta mil, um real e quatorze centavos), composto por contribuição de R\$ 1.556.574,92, juros de R\$ 455.995,01 e multa de ofício de R\$ 1.167.431,21.

O segundo auto de infração, DEBCAD nº 51.039.087-0, refere-se às contribuições devidas a terceiros (outras entidades e fundos), especificamente FNDE (salário-educação), INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, também incidentes sobre as mesmas bases de cálculo do período de 2011, com crédito tributário total consolidado de R\$ 878.286,03 (oitocentos e setenta e oito mil, duzentos e oitenta e seis reais e três centavos), composto por contribuição de R\$ 429.911,16, juros de R\$ 125.941,48 e multa de ofício de R\$ 322.433,39.

A autoridade fiscal organizou a autuação em dois levantamentos distintos. O primeiro deles, identificado como Levantamento AD (Assistência Médica Dependentes) abrangeu as competências de janeiro a dezembro de 2011, sendo classificado como "não declarado em GFIP". A fiscalização constatou que a empresa oferecia aos seus empregados planos de assistência médica e odontológica com extensão da cobertura aos dependentes, sendo os custos suportados pela empregadora.

Para aferir as bases de cálculo, a fiscalização valeu-se de aferição indireta, com fundamento no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e nos artigos 231, 234 e 235 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, utilizando como fonte documental as faturas emitidas pela UNIMED Litoral Cooperativa de Trabalho e pela Tempo Saúde e Seguradora S/A, que relacionavam nominalmente os empregados titulares e seus respectivos dependentes cobertos.

As bases de cálculo do Levantamento AD foram apuradas mensalmente no estabelecimento matriz (CNPJ 01.826.229/0001-42), situado em Vitória/ES, variando de R\$ 53.471,28 a R\$ 58.793,34, conforme detalhado no Discriminativo do Débito. Sobre essas bases, a fiscalização aplicou as alíquotas de 20% para a contribuição patronal (rubrica 12 Empresa), de 1% para o SAT/RAT (rubrica 13), e de 5,8% para terceiros (rubrica 15), incluindo as destinações específicas ao FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE. O total das bases de cálculo consideradas no Levantamento AD para o estabelecimento matriz foi de R\$ 662.170,12, resultando em contribuição patronal de R\$ 132.424,02 e SAT/RAT de R\$ 6.621,20 no ano de 2011.

O segundo levantamento, identificado como Levantamento PL, igualmente classificado como "não declarado em GFIP", abrangeu as competências de fevereiro e agosto de 2011, períodos em que a empresa efetuou pagamentos de participação nos lucros e resultados a seus empregados.

A fiscalização descaracterizou a natureza de PLR desses pagamentos por considerar que os Acordos de Participação nos Lucros e Resultados firmados entre a empresa e seus empregados, embora formalizados por intermédio de comissões de representantes e homologados pelos sindicatos da categoria, não atendiam aos requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, especificamente quanto à existência de regras claras e objetivas para a aferição de metas e resultados, conforme exigido pelo art. 2º, § 1º, da referida lei.

Os valores pagos a título de PLR foram distribuídos entre a matriz e quatro filiais da empresa, abrangendo os estabelecimentos de Itajaí/SC (CNPJ 01.826.229/0003-04), Imbituba/SC (01.826.229/0004-95), São Paulo/SP (01.826.229/0005-76) e Santos/SP (01.826.229/0006-57). O estabelecimento de São Paulo concentrou a maior parte dos pagamentos, com base de cálculo de R\$ 3.367.091,85 na competência de fevereiro de 2011 e R\$ 3.230.750,45 na competência de agosto de 2011, resultando em contribuição patronal de R\$ 673.418,37 e R\$ 646.150,09, respectivamente, apenas para a rubrica Empresa. As mesmas bases

de cálculo foram utilizadas para a apuração das contribuições devidas a terceiros, com aplicação da alíquota agregada de 5,8%.

No Relatório de Lançamentos, a fiscalização consignou que todas as bases de cálculo de ambos os levantamentos foram integralmente apropriadas como "SC Salários", com taxa de 100%, sem a consideração de créditos, deduções ou valores já recolhidos pela empresa.

Os Fundamentos Legais do Débito indicaram como enquadramento, para além da atribuição de competência da RFB para fiscalizar e arrecadar as contribuições previdenciárias (artigos. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007), a apuração por aferição indireta (art. 148 do CTN, art. 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91), e, para as rubricas específicas, os artigos 22, I e II, da Lei nº 8.212/91 (contribuição da empresa e SAT/RAT) e os dispositivos legais específicos de cada entidade terceira (salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE).

2.IMPUGNAÇÃO

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração por via postal em 5 de setembro de 2014, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem registrado às fls. 185, e as Instruções para o Contribuinte (IPC) que acompanharam a autuação informaram o prazo de 30 dias para pagamento, parcelamento ou apresentação de impugnação, bem como a possibilidade de redução de 50% da multa em caso de pagamento no prazo de 30 dias, ou de 40% em caso de parcelamento no mesmo prazo, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09.

Em 3 de outubro de 2014, a contribuinte protocolou impugnação tempestiva. Em preliminar, a impugnante arguiu a nulidade dos Autos de Infração, sustentando que a fiscalização não teria considerado os valores descontados dos empregados a título de coparticipação nos planos de assistência médica para a formação da base de cálculo do Levantamento AD.

Alegou que os documentos solicitados pela fiscalização foram apresentados, mas que o Auditor-Fiscal não os levou em consideração na apuração, o que resultaria em base de cálculo superior à efetivamente realizada e violaria o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, por ausência de "silogismo lógico" entre os valores reais e a quantificação do crédito tributário exigido. Sustentou que a simples correção aritmética não seria suficiente para convalidar o ato, pois não seria lícito ao agente fiscal constituir crédito tributário em prejuízo da legalidade.

No mérito, quanto à assistência médica a dependentes, a impugnante defendeu a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores, argumentando que a alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 não restringe a isenção apenas aos empregados, mas impõe como condição que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes, sem vedar a extensão aos dependentes. Invocou, ainda, o art. 458, § 2º, IV, da Consolidação das Leis do Trabalho, que exclui a assistência médica e odontológica do conceito de salário, e o princípio constitucional da legalidade, sustentando que não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue.

Aduziu que o plano de saúde teria caráter assistencial substitutivo do dever do Estado e que os valores correspondentes não constituiriam vantagem econômica agregada ao patrimônio do empregado, pois sua fruição estaria condicionada à ocorrência de evento futuro e incerto.

No tocante à PLR, a impugnante defendeu a validade dos Acordos celebrados com as comissões de empregados e homologados pelos sindicatos, sustentando que as cláusulas Terceira, Quarta e Quinta dos instrumentos atendem aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, por

fixarem regras claras e objetivas tanto quanto aos direitos substantivos o direito à PLR condicionado ao resultado positivo da empresa a avaliação de desempenho individual dos empregados com base em cinco critérios.

Argumentou que a lei não exige fórmula padrão para os acordos de PLR e que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconheceria a validade de acordos que estabelecem avaliação de desempenho.

Citou, ainda, o art. 112 do Código Tributário Nacional, que determina a interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida sobre a natureza de infrações, e sustentou que a autuação feriria o direito social à participação nos lucros.

3.DECISÃO RECORRIDA

A 6ª Turma da DRJ/BHE proferiu o Acórdão nº 02-64.386, julgando a impugnação procedente em parte. O colegiado, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade, manteve a incidência de contribuições sobre a assistência médica a dependentes e sobre os valores de PLR, porém determinou a retificação das bases de cálculo do Levantamento AD para deduzir, proporcionalmente, a parcela dos descontos dos empregados atribuível aos dependentes.

Na fundamentação, o acórdão recorrido considerou que os requisitos formais do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 foram cumpridos pela fiscalização, que o direito de defesa foi plenamente exercido e que o erro na quantificação da base de cálculo constituía erro material sanável nos termos do art. 145, I, do CTN, e não vício de nulidade.

Quanto à assistência médica a dependentes, a DRJ entendeu que a isenção da alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 alcança exclusivamente a assistência prestada aos empregados e dirigentes, e não a seus dependentes, por força da interpretação literal exigida pelo art. 111 do CTN para normas que disponham sobre exclusão do crédito tributário.

Afirmou que a extensão do benefício aos familiares constitui remuneração indireta, pois os planos de saúde equivalem a seguros pagos pela empresa que diminuem gastos próprios do trabalhador e aumentam seu patrimônio, caracterizando contraprestação pelo trabalho.

Quanto à PLR, a DRJ analisou individualmente os cinco critérios de avaliação de desempenho constantes dos Acordos: organização, administração do tempo, pontualidade e assiduidade; capacidade de comunicação; controle emocional e relacionamento pessoal; nível de conhecimentos, habilidade e experiência; cumprimento de tarefas e busca constante por melhorias e concluiu que todos careciam de parâmetros objetivos e mensuráveis, dependendo exclusivamente de avaliação subjetiva do empregador, o que descumpria o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000.

Para a retificação das bases de cálculo, a DRJ adotou metodologia de rateio proporcional, calculando o valor dos descontos relativos aos dependentes pela fórmula: Valor Descontado em Folha multiplicado pela razão entre o número de dependentes e o total de indivíduos no plano.

Os dados sobre o número de titulares e dependentes foram extraídos das planilhas de fls. 30/35, e os cálculos resultaram nos demonstrativos de retificação dos Autos de Infração constantes das fls. 366 e 367, com a correspondente redução das contribuições patronais e de terceiros mantidas.

4.RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 8 de maio de 2015, por meio do qual requer a reforma integral do acórdão recorrido.

Preliminarmente, sustenta a nulidade do lançamento em razão de erro na apuração da base de cálculo relativa aos valores despendidos com assistência médica. Argumenta que tanto a fiscalização quanto a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento teriam utilizado metodologia baseada em médias de empregados e dependentes, sem observância dos dados efetivamente constantes da documentação apresentada pela empresa.

Afirma que forneceu à fiscalização relatórios contendo a quantidade exata de empregados e dependentes beneficiados pelos planos de saúde, de modo que os cálculos realizados não possuiriam suporte documental idôneo. Requer, assim, o cancelamento do lançamento ou, subsidiariamente, a realização de novo levantamento com base nos dados efetivamente comprovados nos autos.

No mérito, quanto aos valores relativos à assistência médica concedida aos dependentes dos empregados, a recorrente sustenta que o art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/1991 não estabelece qualquer restrição à extensão da cobertura aos dependentes dos trabalhadores. Defende que a única exigência legal consiste na disponibilização do benefício à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, requisito que teria sido integralmente observado.

Aduz que a assistência médica possui natureza assistencial e não remuneratória, não representando acréscimo patrimonial nem contraprestação pelos serviços prestados. Invoca, ainda, o princípio da legalidade, argumentando que não cabe à Administração Tributária criar restrições não previstas em lei, bem como menciona o art. 458, § 2º, inciso IV, da CLT e precedentes judiciais e administrativos que reconhecem a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores.

Em relação aos valores pagos a título de PLR, a recorrente sustenta o cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, defendendo a validade dos instrumentos negociais celebrados e a regularidade dos critérios adotados para a distribuição dos valores aos empregados. Argumenta que as metas e condições para percepção da vantagem foram previamente estabelecidas, inexistindo fundamento para a descaracterização da verba e sua consequente tributação. Requer, por conseguinte, o reconhecimento da natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e a exclusão dos respectivos valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ao final, requer o provimento do recurso para que seja declarada a nulidade do lançamento ou, sucessivamente, para que sejam afastadas as exigências fiscais relativas à assistência médica concedida aos dependentes dos empregados e aos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Carvalho Veloso Filho**, relator.

1.DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário merece ser conhecido, porquanto presentes todos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo fiscal federal.

2.PRELIMINAR**2.1.PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

A recorrente argui, em preliminar, a nulidade dos Autos de Infração, sustentando que a fiscalização teria incorrido em erro na apuração da base de cálculo do Levantamento de Assistência Médica Dependentes, ao deixar de deduzir os valores descontados dos empregados a título de coparticipação nos planos de saúde, o que resultaria em crédito tributário exigido em montante superior ao efetivamente devido.

Aduz que tal erro violaria o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, por ausência de "silogismo lógico" entre os valores reais e a quantificação do crédito, e que a simples correção aritmética não seria suficiente para convalidar o ato, devendo ser reconhecida a nulidade dos lançamentos.

A preliminar, contudo, não merece acolhimento.

O art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, estabelece os requisitos formais que o auto de infração deve conter para sua validade: a identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, o montante do tributo e da penalidade, a fundamentação legal e a intimação para pagamento ou impugnação no prazo legal. O exame dos autos revela que todos esses elementos foram devidamente consignados pela fiscalização.

Os Fundamentos Legais do Débito (FLD) de fls. 9 e 10 e de fls. 17 e 18 enumeram, com referência precisa aos dispositivos legais e regulamentares, a base normativa do lançamento, abrangendo a competência da RFB, as contribuições exigidas, os prazos de recolhimento e os acréscimos legais. As Instruções para o Contribuinte de fls. 19 e 20 cientificam a empresa do prazo para pagamento, parcelamento ou impugnação, assegurando o pleno exercício do direito de defesa.

Por sua vez, o art. 59 do mesmo diploma legal delimita as hipóteses de nulidade dos atos processuais fiscais: atos praticados por agente incompetente ou com preterição do direito de defesa. Nenhuma dessas hipóteses se configura no caso em exame.

A fiscalização foi conduzida por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no regular exercício de suas atribuições legais, com amparo no Mandado de Procedimento Fiscal nº 0720100.2014.00607, e a contribuinte exerceu plenamente seu direito de defesa, apresentando impugnação extensa e detalhada, na qual articulou argumentos de fato e de direito, juntou documentos, questionou a base de cálculo, impugnou a incidência tributária sobre ambas as rubricas e requereu a produção de provas. Tanto é assim, que a própria impugnação motivou a DRJ a determinar a retificação das bases de cálculo, com redução do crédito tributário exigido.

A diferença entre nulidade formal e erro material é relevante e tem consequências jurídicas distintas.

A nulidade decorre de vício na formação do ato administrativo, que compromete sua própria existência jurídica, enquanto o erro material decorre de equívoco na quantificação ou na descrição do fato, sendo sanável pela correção do ato.

No caso concreto, o lançamento foi formalizado com observância de todos os requisitos legais: a matéria tributável foi descrita, o montante foi calculado com base nos elementos disponíveis à fiscalização, a fundamentação legal foi explicitada, e a contribuinte foi intimada e exerceu seu direito de defesa. O fato de a base de cálculo merecer ajuste, promovido, inclusive, na decisão de primeira instância, não inquina o lançamento de nulidade, mas apenas impõe a correção do excesso.

Acrescente-se que a própria metodologia corretiva adotada pela DRJ, o rateio proporcional dos descontos entre empregados e dependentes, decorreu da constatação, consignada no voto condutor do acórdão recorrido, de que a empresa não demonstrou, no curso da fiscalização, os valores pagos relativos ao plano de saúde e odontológico por empregado e por dependente, conforme consignado no item 8 do Relatório Fiscal.

A impossibilidade de individualização precisa dos custos atribuíveis a cada categoria justificou tanto a aferição indireta pela fiscalização quanto a metodologia de rateio proporcional adotada pela DRJ para a retificação dos descontos. Não se pode, portanto, imputar à fiscalização vício de nulidade quando a própria contribuinte não dispunha, ou não forneceu, os elementos necessários para uma apuração exata e individualizada dos valores.

Em suma, o lançamento atendeu aos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não se verificou qualquer das hipóteses de nulidade do art. 59 do mesmo diploma, e o erro na base de cálculo foi tempestivamente corrigido na instância a quo, com amparo no art. 145, I, do CTN, preservando-se a parcela do crédito tributário efetivamente devida.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade, mantendo a validade formal dos Autos de Infração nº 51.039.086-2 e 51.039.087-0, com as retificações das bases de cálculo já operadas pelo acórdão recorrido.

3.MÉRITO

3.1.DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE ASSISTÊNCIA MÉDICA A DEPENDENTES

Superada a preliminar de nulidade, passa-se ao exame do mérito, começando pela questão central relativa ao Levantamento AD (Assistência Médica Dependentes).

A controvérsia reside em definir se os valores despendidos pela recorrente para custear planos de assistência médica e odontológica extensivos aos dependentes de seus empregados integram ou não o salário de contribuição, para fins de incidência das contribuições previdenciárias patronais e das contribuições devidas a terceiros.

A fiscalização, com base nas faturas emitidas pela UNIMED Litoral Cooperativa de Trabalho e pela Tempo Saúde e Seguradora S/A, que relacionavam nominalmente os empregados titulares e seus respectivos dependentes, constatou que a empresa arcava integralmente com os custos dos planos, estendendo a cobertura aos familiares dos segurados empregados.

Anexados aos autos, os relatórios de usuários e mensalidades emitidos pelas operadoras de saúde demonstram, mês a mês, a composição familiar de cada empregado beneficiado e o valor correspondente a cada dependente coberto, valores esses que foram lançados como base de cálculo pelo Auditor-Fiscal no Levantamento AD.

A autoridade fiscal enquadrou tais valores como remuneração indireta dos empregados, na forma do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que define o salário de contribuição como 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 os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

A fiscalização entendeu que a isenção prevista na alínea "q" do § 9º do mesmo art. 28, que exclui do salário de contribuição o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, alcança exclusivamente o empregado e o dirigente, e não seus dependentes.

A recorrente, por sua vez, sustenta que a alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 não contém restrição expressa que limite a isenção apenas aos empregados, mas apenas exige que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, sem vedar a extensão do benefício aos dependentes.

Invoca o princípio da legalidade estrita (art. 5º, II, e art. 37 da Constituição Federal), sustentando que não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue. Aduz, ainda, que o art. 458, § 2º, IV, da Consolidação das Leis do Trabalho exclui a assistência médica e odontológica do conceito de salário, e que o plano de saúde teria natureza assistencial substitutiva do dever do Estado, não constituindo vantagem econômica agregada ao patrimônio do empregado.

A tese da recorrente, embora bem articulada, não merece acolhimento.

A distinção entre a assistência prestada ao empregado e a assistência prestada a seus dependentes não é artificial nem desprovida de sentido jurídico.

A assistência ao empregado é benefício que se insere diretamente na relação de trabalho, visando à proteção da saúde e da capacidade laborativa do próprio trabalhador, razão pela qual a lei autorizou sua exclusão do salário de contribuição como política de incentivo à saúde ocupacional. Já a assistência aos dependentes transcende essa finalidade: constitui vantagem econômica indireta auferida pelo empregado, que se vê desobrigado de arcar com despesas que seriam de sua responsabilidade pessoal e familiar.

O empregador, ao custear o plano de saúde dos dependentes, proporciona ao empregado um acréscimo patrimonial indireto, pois o trabalhador deixa de despendar recursos próprios para contratar a cobertura de saúde de seus familiares no mercado.

A natureza de remuneração indireta desse benefício é evidenciada pelo fato de que o valor correspondente à cobertura dos dependentes varia de acordo com a composição familiar de cada empregado, sendo proporcional ao número de dependentes inscritos no plano.

As faturas da UNIMED Litoral e da Tempo Saúde demonstram que o custo por empregado é diretamente influenciado pelo número de dependentes cobertos, o que revela que a empresa está, na prática, remunerando diferentemente empregados com e sem dependentes, ou com diferentes números de dependentes, em função de circunstância alheia ao trabalho prestado, o que reforça o caráter contraprestativo do benefício estendido aos familiares.

A recorrente invoca o art. 458, § 2º, IV, da CLT, que exclui a assistência médica do conceito de salário para fins trabalhistas. Tal circunstância, contudo, não é suficiente, por si só, para afastar a incidência das contribuições previdenciárias. A definição das parcelas que integram ou não o salário de contribuição submete-se às disposições específicas do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, cuja disciplina possui autonomia em relação ao regime trabalhista, devendo a incidência tributária ser examinada à luz dos critérios estabelecidos pela legislação previdenciária.

Aplica-se aqui o princípio da especificidade da norma tributária: a lei de custeio da Previdência Social estabelece, de forma autônoma, o que integra e o que não integra o salário de contribuição, não sendo vinculada, para esse fim, ao conceito trabalhista de salário.

Aliás, o próprio art. 28, caput, da Lei nº 8.212/91 adota conceito econômico e não jurídico-trabalhista de remuneração, abrangendo *"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"*. Esse conceito amplo abarca não apenas a contraprestação direta pelo trabalho, mas também as utilidades e vantagens concedidas de forma habitual, como é o caso do plano de saúde extensivo a dependentes.

Tampouco convence o argumento de que o plano de saúde teria caráter assistencial substitutivo do dever do Estado.

Ainda que a assistência à saúde seja dever do Estado nos termos do art. 196 da Constituição Federal, o custeio privado de serviços de saúde para dependentes dos empregados não se confunde com a prestação estatal, nem transforma o benefício em verba indenizatória ou assistencial para fins de exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A natureza do benefício, no âmbito da relação de emprego, é definida pela lei de custeio, e não pela função social que eventualmente desempenhe.

Não se desconhece que há decisões judiciais que reconhecem a extensão da isenção da alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 aos dependentes dos empregados, sob o fundamento de que a norma não contém vedação expressa nesse sentido e de que a cobertura familiar constitui desdobramento natural do benefício concedido ao trabalhador.

O próprio acórdão recorrido, ademais, já promoveu a correção da base de cálculo do Levantamento AD para deduzir, proporcionalmente, a parcela dos descontos dos empregados atribuível aos dependentes, utilizando metodologia de rateio baseada na razão entre o número de dependentes e o número total de indivíduos cobertos pelo plano (empregados mais dependentes). Essa retificação, que a recorrente não questiona especificamente quanto à metodologia, assegurou que apenas a parcela efetivamente custeada pela empresa, e não a parcela suportada pelos empregados mediante desconto em folha, fosse considerada base de cálculo da contribuição.

Em conclusão, a parcela do plano de saúde correspondente à cobertura dos dependentes dos empregados constitui remuneração indireta e integra o salário de contribuição, nos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/91, não estando abrangida pela isenção da alínea "q" do § 9º do mesmo artigo, que alcança exclusivamente a assistência prestada ao próprio empregado ou dirigente.

Mantém-se, portanto, a incidência das contribuições previdenciárias sobre tais valores, já com a retificação da base de cálculo determinada pela decisão de primeira instância.

3.2.DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)

A segunda questão de mérito diz respeito ao Levantamento PL (Participação nos Lucros), por meio do qual a fiscalização descaracterizou a natureza de participação nos lucros e resultados dos valores pagos pela recorrente a seus empregados nas competências de fevereiro e agosto de 2011, fazendo incidir sobre eles as contribuições previdenciárias patronais e as destinadas a terceiros.

O regime jurídico da participação nos lucros ou resultados encontra-se disciplinado pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, editada em conformidade com o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que assegura aos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre capital e trabalho e de incentivo à produtividade.

Nos termos do caput do art. 2º da referida lei, a participação nos lucros ou resultados deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão paritária escolhida pelas partes ou mediante convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Além disso, o § 1º do mesmo dispositivo estabelece requisito indispensável à validade do programa de PLR, ao determinar que os instrumentos decorrentes da negociação contenham regras claras e objetivas acerca dos direitos substantivos e das regras adjetivas da participação, incluindo mecanismos aptos a aferir o cumprimento das condições pactuadas, a periodicidade da distribuição, o período de vigência e os prazos de revisão do acordo. Para tanto, a lei admite, entre outros critérios, a utilização de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, bem como programas de metas, resultados e prazos previamente pactuados.

Da interpretação conjunta do caput e do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 extrai-se que a exclusão dos valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados da base de cálculo das contribuições previdenciárias está condicionada à existência de critérios previamente estabelecidos, claros, objetivos e passíveis de verificação. Em outras palavras, o instrumento deve permitir que o empregado conheça antecipadamente as condições para aquisição do direito à parcela, os parâmetros utilizados para mensurar o desempenho esperado e os critérios que definirão o montante a ser percebido.

A finalidade da norma é impedir que a PLR seja utilizada como mera liberalidade patronal ou como forma disfarçada de remuneração habitual. Por essa razão, a lei exige a prévia pactuação de metas e critérios objetivos de aferição, aptos a demonstrar que os valores pagos decorrem efetivamente do atingimento de resultados previamente estabelecidos e não de decisão unilateral do empregador.

No caso concreto, a recorrente firmou com seus empregados, por meio de comissões de representantes, Acordos de Participação nos Lucros e Resultados relativos ao exercício de 2011, os quais foram homologados pelos sindicatos da categoria profissional.

A recorrente sustenta, na impugnação e no recurso voluntário, que os Acordos atendem plenamente aos requisitos da Lei nº 10.101/2000. Argumenta que o atingimento de lucro é condição objetiva e suficiente para caracterizar o direito à PLR; que a avaliação de desempenho individual constitui mecanismo legítimo e usual de aferição, não havendo fórmula padrão exigida pela lei; e que a jurisprudência do CARF reconheceria a validade de acordos que estabelecem avaliação de desempenho, citando o Acórdão nº 213/2007 como precedente favorável.

A análise detida dos cinco critérios de avaliação de desempenho constantes dos Acordos, contudo, revela que a pretensão da recorrente não encontra amparo no ordenamento jurídico. Conforme consignado no acórdão recorrido, os critérios são os seguintes: (a)

organização, administração do tempo, pontualidade e assiduidade; (b) capacidade de comunicação, com exposição de fatos e ideias com lógica, objetividade e fluência; (c) controle emocional e relacionamento pessoal, com respeito, paciência e educação; (d) nível de conhecimentos, habilidade e experiência compatível com as necessidades do cargo; e (e) cumprimento de tarefas dentro do prazo estabelecido e busca constante por melhorias.

O exame individualizado de cada um desses critérios evidencia a completa ausência de parâmetros objetivos e mensuráveis. O primeiro critério, relativo à organização, pontualidade e assiduidade, não estabelece qualquer parâmetro quantitativo para aferição: não define quantas faltas ou atrasos são tolerados, não fixa metas de assiduidade, não estabelece escala de pontuação vinculada a resultados concretos.

O segundo critério, sobre capacidade de comunicação, não institui qualquer mecanismo para avaliar objetivamente essa capacidade, não há testes, apresentações, relatórios ou qualquer outro instrumento que permita aferir, de maneira padronizada, a fluência e a objetividade do empregado.

O terceiro critério, acerca de controle emocional e relacionamento pessoal, é inerentemente subjetivo, dependendo exclusivamente da percepção pessoal do avaliador, sem qualquer âncora em fatos ou dados objetivos.

O quarto critério, sobre conhecimentos, habilidade e experiência, tampouco estabelece parâmetros, não define quais conhecimentos são esperados para cada cargo, não prevê testes de proficiência, não vincula a avaliação a resultados concretos do trabalho.

O quinto critério, por fim, sobre cumprimento de tarefas e busca de melhorias, embora seja o que mais se aproxime de um critério aferível, carece igualmente de quantificação: não estabelece prazos específicos para cada tarefa, não define o que constitui "melhoria", não fixa metas de produtividade.

Em síntese, todos os cinco critérios são integralmente dependentes da avaliação subjetiva e unilateral do empregador, que pode atribuir a pontuação que desejar a cada empregado, sem que este conheça previamente os parâmetros que deve atingir e sem que possa, ao final do período, verificar se a pontuação recebida corresponde efetivamente ao seu desempenho.

Não há, nos Acordos, metas quantitativas, índices de produtividade, prazos específicos, resultados esperados, nem qualquer outro elemento que permita aferir objetivamente o desempenho individual.

Ora, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 é claro ao exigir que os instrumentos de PLR contendam regras claras e objetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. A lei exemplifica, no inciso I do mesmo parágrafo, os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, e, no inciso II, os programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente. Nenhum desses elementos está presente nos Acordos firmados pela recorrente.

O simples fato de a empresa ter auferido lucro não supre a ausência de critérios objetivos de aferição do desempenho individual; o lucro é condição necessária, mas não suficiente, para caracterizar a PLR nos termos da lei.

Do exame desse relevante precedente extraem-se as balizas que permitem identificar quando a PLR atende aos requisitos legais: o instrumento deve ter por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos e de produtividade; deve haver estabelecimento

de índices de desempenho; os critérios e condições devem ser fixados mediante negociação; e, sobretudo, devem existir regras objetivas de participação e divulgação destas e do desempenho alcançado. Nenhuma dessas características está presente nos Acordos firmados pela recorrente.

A recorrente argumenta que a Lei nº 10.101/2000 não exige fórmula padrão para os acordos de PLR e que a avaliação de desempenho, por si só, constitui critério objetivo. Esse argumento, todavia, desvirtua o sentido da exigência legal. O que a lei reclama não é uma fórmula rígida ou um modelo único de acordo, mas sim que o instrumento contenha regras que permitam ao empregado saber, antes do período de avaliação, o que deve fazer para atingir a meta e qual o resultado esperado.

A previsão genérica de "avaliação de desempenho", sem qualquer especificação dos parâmetros, metas ou índices, configura exatamente o oposto de "regras claras e objetivas": é a ausência completa de regras, substituída pelo arbítrio do empregador.

O que se tem, portanto, não é participação nos lucros e resultados na conformidade da Lei nº 10.101/2000, mas sim gratificações ajustadas e habituais, submetidas à incidência de contribuições previdenciárias por força do art. 28, I, da Lei nº 8.212/91.

Em conclusão, os Acordos de Participação nos Lucros e Resultados firmados pela recorrente não atendem ao requisito essencial estabelecido pelo art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000, qual seja, a existência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e dos mecanismos de aferição do cumprimento do acordado. Os valores pagos a título de PLR nas competências de fevereiro e agosto de 2011 constituem, portanto, gratificações ajustadas e habituais, sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias nos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/91, mantendo-se íntegra a decisão recorrida neste ponto.

4.CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade dos Autos de Infração e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores de assistência médica a dependentes e sobre os pagamentos de participação nos lucros e resultados.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho