



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16045.000160/2010-52
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2201-010.605 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente DAN VIGOR INDUSTRIA E COMERCIO DE LATICÍNIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EXERCÍCIO: 2006

ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*. PAT.

O fornecimento de alimentação *in natura* aos segurados empregados não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

HABITAÇÃO. Apenas não será tributada a habitação fornecida ao empregado nos termos da alínea "m" do § 9º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

VERBA DE REPRESENTAÇÃO. A empresa tem o ônus de provar que a alimentação fornecida aos gerentes decorreu de necessidades negociais.

MULTA PREVISTA EM CCT. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

A multa imposta ao empregador por Convenção Coletiva de Trabalho, decorrente da inércia deste em instituir Programa de Participação nos Lucros não tem a mesma natureza da PLR e, assim, seu pagamento nada tem a ver com as condições prescritas pela Lei 10.101/00. Ademais, não é paga por liberalidade, não se constitui em gratificação e não corresponde a contraprestação por serviços prestados.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Se a empresa contrata serviços de segurado autônomo para a prestação de serviços deve recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a ele. O cancelamento do contrato firmado com arquiteta e a contratação de pessoa jurídica representada pela mesma arquiteta devem ser demonstrados.

CURSOS.

Deve ser tributada a concessão de bolsa integral a determinados empregados se, perante os demais, a empresa se comprometia a arcar com até 80% do valor da mensalidade dos cursos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas

gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário incidente sobre a rubrica alimentação "in natura" e, ainda, o apurado no Levantamento PL - Participação nos Lucros e Resultados. Vencidos os Conselheiros Débora Fófano dos Santos, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa e Francisco Nogueira Guarita, Relator, que deram provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e redator designado.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 05-32.172 – 7ª Turma da DRJ/CPS, fls. 632 a 648.

Trata de autuação referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata-se de autuação contra a empresa em referência a qual tem por objeto contribuições previdenciárias, quota patronal, incidentes sobre remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Relata a Fiscalização que os fatos geradores que motivaram a autuação não foram declarados nas folhas de pagamento nem confessados em GFIP, o que levou à formalização da Representação Fiscal para Fins Penais.

A autuação foi organizada em diversos levantamentos, os quais tratam de rubricas específicas:

- O levantamento "AL - Alimentação" trata do fornecimento de alimentação aos seus empregados em desacordo como Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). "A empresa é inscrita no Programa PAT. optante da modalidade 100% Cesta de Alimentação, conforme consta da RAIS de 2006". Todavia, forneceu, rotineiramente, café da manhã, lanches e marmitex, mesmo não sendo optante desta modalidade de

serviço (autogestão - serviço próprio). O valor da alimentação percebida por cada trabalhador foi informado pela autuada.

- No levantamento *CI - Contribuintes Individuais*", estão relacionadas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços. Relata a Auditora-Fiscal:

3.1. A prestação de serviços destes segurados e os valores apurados foram verificados nos Recibos de Pagamento, Notas Fiscais de Prestação de Serviços, Contrato de Prestação de Serviços apresentados e nos lançamentos contábeis nas contas: 1310101 - EDIFÍCIOS, 2110103 - FORNECEDORES DIVERSOS NACIONAIS, 3221201 - MANUTENÇÃO EQUIPAMENTOS e 3221504 -PRESTAÇÃO DE SERV GERAIS, no período de 01/2006 a 08/2006.

3.2. Em relação ao serviço prestado pela arquiteta Cristina Maria Biondi cabe esclarecer que foram firmados Contratos de Prestação de Serviço entre a empresa e a mesma, como pessoa física, conforme cópia dos mesmos em anexo. Ajuizar destes Contratos firmados em nome da pessoa física, a contribuinte individual emitiu Notas Fiscais de Serviços Prestados em nome da pessoa jurídica CRISTINA MARIA BIONDI ME CNPJ: 52.525,045/0001-83, em vez dos Recibos de Pagamento a Autônomos (RPA), conforme previsto na Cláusula III -Preços e Condições de Pagamento.

- O levantamento *"DÁ - Despesas de Alimentação"* versa sobre o pagamento das despesas de alimentação (refeições e bebidas alcoólicas) tidas pelos empregados Paulo Sergio Nascimento e Niels Andreas Christian Thomsem Brochner.

A Fiscalização informa que diversas destas despesas constam como despesas de viagens, mas foram realizadas na cidade de Cruzeiro ou imediações, sendo que os funcionários em questão desempenhavam suas atividades em Cruzeiro.

Complementa com a informação de que o Sr. Niels se utilizava do cartão corporativo para custear estas despesas.

- Foi também criado o levantamento *"DF - Diferenças de Base de Cálculo - Folha de Pagamento"* com o objetivo de se exigirem as contribuições decorrentes das remunerações declaradas nas folhas de pagamento, mas não incluídas nas GFIP entregues pela empresa. No Anexo 111, as diferenças em questão são apresentadas por empregado.

- Integra o AI, também, o levantamento *"HT- Diárias em Hotel"*, o qual aborda as diárias de hotel pagas a Paulo Sergio Nascimento nas seguintes condições:

A empresa fornece diárias no Hotel Itamaraty, situado no centro da cidade de Cruzeiro, para o mês corrido, conforme Notas Fiscais em anexo. O empregado é lotado na matriz da empresa situada no centro urbano da cidade não sendo tal benefício meio indispensável para a prestação do trabalho e não se constituindo também no caso de frentes de trabalho, mas sim de salário indireto.

Assevera a Auditora-Fiscal que o pagamento das diárias de hotel não decorreram de despesa necessária para a realização de serviços pelo empregado, *"representando um acréscimo no patrimônio do trabalhador"*.

- Outro levantamento que constitui o auto de infração é o denominado *"MF - Mensalidade FGV"* decorrente do pagamento pelo empregador da mensalidade em cursos de qualificação profissional na Fundação Getúlio Vargas frequentados por Adriano Carvalho dos Santos, Silvinho de Souza Zanon e Niels Andreas Christian Thomsem Brochner.

Consta no Manual de Integração, apresentado a todos os empregados recém ingressados na empresa, a existência de um programa Concessão Parcial de Bolsas de Estudos. Neste programa está previsto o reembolso de até 80% do valor da mensalidade do curso, dependendo do curso em questão.

Entretanto, os mencionados senhores foram reembolsados integralmente, o que não está previsto no benefício oferecido aos demais empregados da empresa.

Salienta a Fiscalização que o benefício em questão não foi oferecido a todos os empregados da empresa, não sendo observado o disposto no § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, o qual não prevê exceção no requisito de abrangência.

Tendo em vista que o benefício não foi fornecido a todos os empregados, concluiu a Auditora-Fiscal que houve o pagamento de um *plus* salarial por retribuição pelo serviço prestado pelos funcionários em questão, o que enseja a tributação destes valores.

- Também faz parte da autuação o levantamento "*NC - Despesas não Comprovadas*", que trata despesas atribuídas aos segurados Marcelo Pinto Magalhães, Adriano Carvalho e Niels Andreas Christian Thomsem Brochner cujos documentos comprobatórios não foram apresentados pela empresa. As mencionadas despesas foram registradas nas contas contábeis "*1320301 - quilometragem epedágio*" e "*3120306 - outras despesas de viagem*", o que levou a Fiscalização a concluir que são salários indiretos percebidos pelos funcionários.

Por fim, o levantamento "*PL - Participação nos Lucros e Resultados*" se refere ao pagamento de Participação nos Lucros ou Resultado em desacordo com a legislação específica, pois não houve negociação coletiva que disciplinasse como se daria a participação. Salienta a Auditora-Fiscal que "*a mera previsão na Convenção coletiva de um pagamento como sendo multa, isenta de incidência previdenciária, não basta devendo ser observados os requisitos impostos pela Lei n.º 10.101, de 2000, mais precisamente seu artigo 2º.*"

A autuada apresentou sua impugnação por meio do instrumento de fls 175/206.

Acerca da alimentação, assevera que a Fiscalização presumiu que os alimentos foram fornecidos igualmente aos empregados. Defende que o pressuposto adotado invalida as conclusões fiscais.

Argumenta que as utilidades fornecidas aos empregados devem ser habituais para que haja incidência da contribuição previdenciária. Assim, a seu ver, a refeição (marmite) oferecida aos empregados cuja jornada excedeu dez horas não pode ser tributada.

É absurdo imaginar que seja rotineira a situação em que um empregado trabalhe mais de dez horas diárias. Mesmo que admitida a possibilidade, entende que o auto de infração não traz prova da habitualidade.

Além disso, sustenta que a refeição fornecida aos empregados tem caráter indenizatório. Tem-se entendido que a alimentação fornecida pelo empregador com um benefício social, sendo irrelevante a sua vinculação ao PAT. Transcreve decisão do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região a seu favor.

Quanto aos empregados do período noturno, alega que, na época, trabalhavam "em turnos de revezamento, ou seja, o mesmo empregado durante certos períodos trabalhava no período diurno e em outros períodos, à noite". Informa que cerca de oitenta funcionários trabalhavam em turnos de revezamento, resultando em aproximadamente quarenta funcionários trabalhando no turno diurno. Invoca decisão do Tribunal Superior do Trabalho em que se decidiu que o alimento fornecido por força de acordo coletivo não tem natureza salarial.

No que concerne aos contribuintes individuais, reconhece que havia firmado dois contratos de prestação de serviços com a arquiteta Cristina Maria Biondi. Todavia, tais contratos não foram efetivamente cumpridos, pois os trabalhos desenvolvidos foram diferentes dos contratos assinados.

Os contratos firmados devem ser desconsiderados, devendo prevalecer o acordo verbal celebrado entre a impugnante e a empresa de arquitetura. ,

Como as atividades desempenhadas eram diferentes das inicialmente acordadas, houve necessidade do envolvimento de uma equipe de empregados e prestadores de serviços selecionados pela própria arquiteta.

Contratou com a arquiteta o pagamento de R\$ 18.600,00, mas efetivamente pagou à empresa contratada o total de R\$ 16.080,00.

Não houve qualquer irregularidade no procedimento descrito, não merecendo a impugnante qualquer responsabilização pelo pagamento dos tributos exigidos. Esclarece que todas as contribuições devidas pela empresa de arquitetura foram recolhidas, não podendo o Fisco receber duas vezes.

Em relação às despesas de alimentação, alega que, por ser uma empresa que faz parte de um grupo de capital dinamarquês, constantemente, recebe visitas de executivos estrangeiros, os quais são convidados para almoços e jantares que devem ser suportados pelos diretores e funcionários da impugnante.

O mesmo se diga dos clientes e fornecedores que visitam a empresa.

Nada mais natural, a seu ver, que a impugnante deva reembolsar seus funcionários pelos gastos realizados.

A utilização de cartões corporativos no pagamento de algumas destas despesas dá suporte à alegação de que são gastos das empresas, não dos funcionários.

Aduz que as notas fiscais mencionadas pela Fiscalização têm valores bastante elevados para se supor que tenham sido decorrentes exclusivamente da alimentação dos funcionários ressarcidos. Algumas notas fiscais, inclusive, indicam que diversas refeições foram servidas.

Por fim, argumenta que as refeições foram esporádicas, não habituais, o que afasta a pretensão fiscal.

Transcreve, a seu favor, o disposto no artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1.943:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

Encerra este tópico defendendo que a contabilização na conta despesas de viagens não altera a natureza do gasto.

Em seguida, a impugnante passa a questionar a tributação das diárias de hotel usufruídas por Paulo Sérgio Nascimento.

Argui que este funcionário, contador, era domiciliado em São Paulo e trabalhava na matriz da empresa de segunda-feira a quinta-feira, o que tornava imperioso que pernoitasse três dias por semana na cidade de Cruzeiro.

O contrato de trabalho e as informações constantes no Livro de Registro de Empregados confirmam que o funcionário morava na Avenida Julio Buono, 605, apartamento 111, na cidade de São Paulo.

Conclui que o fornecimento da diária era indispensável para que o empregado pudesse desempenhar suas atividades, não podendo se concluir que resultou em acréscimo patrimonial do trabalhador.

A impugnante prossegue contrapondo-se ao levantamento "*MF - Mensalidade FGV*".

Inicia suas argumentações queixando-se contra a elevada carga tributária e sobre a inibição do empreendedorismo resultante dela.

Sustenta que o "auxílio-educação constitui investimento na qualificação dos empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porque não retribui o trabalho efetivo, não integrando, assim, a remuneração". Transcreve, a seu favor, o disposto no inciso II do § 2º do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1.943:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os e/itos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (...)

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

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

Com base na norma supra transcrita, entende que o legislador quis afastar a natureza remuneratória do investimento na educação dos empregados, o que implica a ausência de tributação dos valores despendidos.

Expõe que a Lei nº 8.212, de 1991» em seu artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, veda a incidência tributária sobre os abonos e importâncias percebidas a título de ganhos eventuais.

Transcreve a alínea "t" do citado parágrafo:

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

Enfatiza que todos os seus colaboradores têm acesso ao Programa de Concessão de Bolsas. Ademais, os cursos frequentados tem caráter eventual, mesmo que durem dias, meses ou anos, não serão realizados durante toda a vigência do contrato de trabalho.

Defende que não interessa ao legislador o percentual custeado pela empresa. Compete à empresa mensurar o benefício, conforme suas possibilidades econômicas. A seu ver, o importante é a existência de um plano de auxílio-educação oferecido a todos os seus empregados.

A ampliação do benefício de 80% para 100% não desvirtua a natureza jurídica do benefício. Se a empresa possui condições de suportar integralmente a mensalidade, melhor para o empregado e para o país, que contará com um profissional mais qualificado.

Considera injusta e incoerente a penalização de uma empresa que excede suas obrigações, principalmente porque nenhuma legislação prevê os limites que devem ser suportados a quem oferece o benefício.

Em seguida, argumenta que a multa paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados tem a mesma natureza desta, não sendo base de incidência tributária.

Transcreve a cláusula 4 e o seu parágrafo primeiro da Convenção Coletiva de Trabalho, assinada em 27/09/2005:

4. PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DAS EMPRESAS.

As empresas que não possuem programa de participação nos lucros ou resultados deverão negociar com a respectiva entidade sindical representativa dos trabalhadores, em um prazo de 20 dias, a partir da data em que for notificada.

Parágrafo Primeiro: Fica fixado, porém, uma multa no valor total e único de R\$ 100,00 (cem reais) por empregado, para o período de vigência da presente convenção, devendo o valor da multa de R\$ 100,00 (cem reais), reverter em favor do empregado prejudicado, no caso de descumprimento da empresa do previsto no caput desta cláusula em forma de compensação. A importância avençada será

paga a título de indenização por perdas e danos nos moldes da lei Civil, isenta portanto de incidências trabalhistas, fiscais e previdenciárias.

Como estava em mora diante da convenção trabalhista, procedeu com o pagamento da sanção nela prevista.

Sustenta que "a sanção prevista na convenção é legítima e os seus valores não integram o salário de contribuição. Esses valores, ainda que em forma de sanção, cumprem a mesma finalidade que é imposta pelo Programa de Participação nos Lucros e Resultados".

Acredita que "os valores pagos a título de participação nos lucros, ainda que em forma de multa convencional, não serão considerados para efeito de incidência de ônus sociais, trabalhistas, previdenciários ou fiscais".

Tendo em vista que a PLR está expressamente desvinculada dos salários, conclui que os valores em questão não podem ser tributados.

Assevera que a finalidade do pagamento em sua forma coercitiva não retira a sua finalidade porque permite "integrar os funcionários da empresa com a sua administração, permitindo-lhes tomar parte das decisões e da organização do processo produtivo e como recompensa participar financeiramente dos seus lucros ou resultados".

Argui que a Fiscalização relata que o pagamento em questão não observa as disposições da Lei nº 10.101, de 2000, mas não informa quais são as determinações da lei que não foram cumpridas. A seu ver, também não foram apresentados os motivos pelos quais a previsão da penalidade em convenção coletiva não é suficiente para o reconhecimento da isenção tributária.

Pergunta: "que alquimia usa o órgão fiscalizador para transformar multa em tributo, quando aquela está expressamente prevista na convenção, que faz lei entre as partes?"

Lembra que o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária deve ser lícito. A multa paga aos empregados é uma sanção para a empresa que descumpriu o prazo para negociação da PLR.

Comunica que a multa em tela poderia ser compensada da participação futuramente avençada, nos termos do parágrafo segundo da cláusula 4 da Convenção Coletiva:

Parágrafo Segundo: Fica ressalvado, porém, que posteriormente ao prazo fixado no caput desta cláusula, a empresa negociando a participação nos lucros ou resultados, nos termos da lei, fica facultada a compensação do valor da multa prevista do valor da PLR, caso em que, serão tributadas na fonte em separado dos demais rendimentos recebidos no mês na forma da Lei nº 10.101/00 e, sem incidência INSS nos termos do artigo 28. parágrafo 9", letra "j", da Lei nº 8212/91.

Acredita que a tributação pretendida pelo Fisco, além de onerar a empresa com o pagamento de contribuições previdenciárias, irá impedir a possibilidade de compensar a multa paga aos seus empregados, conforme dispõe a convenção.

Encerra o assunto transmitindo a lição de Paulo de Barros Carvalho de que o tributo não pode se constituir em sanção de ato ilícito.

Relatei.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que assiste razão em parte à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Exercício: 2006

ALIMENTAÇÃO. A alimentação fornecida ao empregado com habitualidade é utilidade passível de incidência das contribuições previdenciárias. Para haver isenção dos benefícios fornecidos, deve ser observada a legislação que rege o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

HABITAÇÃO. Apenas não será tributada a habitação fornecida ao empregado nos termos da alínea "m" do § 9º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

VERBA DE REPRESENTAÇÃO. A empresa tem o ônus de provar que a alimentação fornecida aos gerentes decorreu de necessidades negociais.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). Para que não haja incidência das contribuições previdenciárias sobre a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, deve ser observada a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. Se a empresa contrata serviços de seguro autônomo para a prestação de serviços deve recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a ele. O cancelamento do contrato firmado com arquiteta e a contratação de pessoa jurídica representada pela mesma arquiteta devem ser demonstrados.

CURSOS. Deve ser tributada a concessão de bolsa integral a determinados empregados se, perante os demais, a empresa se comprometia a arcar com até 80% do valor da mensalidade dos cursos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 716 a 734, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Fl. 9 do Acórdão n.º 2201-010.605 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16045.000160/2010-52

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Analisando os autos, percebe-se que a autuação foi devida à infrações à legislação previdenciária no tocante ao pagamento de verbas relacionadas ao auxílio alimentação, à diárias em hotel, à representação, à participação nos lucros e resultados, à contribuinte individual e a bolsas de estudo.

Pela análise dos autos, vê-se que foram lavrados os autos de número 37.239.285-7, 37.239.286-5, 37.239.287-3 e 37.239.291-1, onde foram utilizados praticamente os mesmos enquadramentos legais, com a conseqüente decisão similar para todos os autos.

No que diz a este recurso voluntário, tem-se que a contribuinte suscitou os seguintes questionamentos:

1 - ALIMENTAÇÃO

Nesta parte do recurso, a contribuinte, demonstra insatisfação relacionada ao fato de que a empresa foi autuada sob alegação de que o pagamento de alimentação aos empregados constitui salário “in natura”, sendo que tais valores devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, quando habitualmente fornecida a segurados da Previdência Social e em desacordo com o PAT.

Apesar dos argumentos utilizados pela decisão recorrida para a manutenção da autuação, discorda dos mesmos, pois apesar do entendimento deste Conselho não ser unânime em relação ao direito alegado pela contribuinte relacionado ao pagamento do auxílio alimentação “in natura” e também de não estar vinculado aos pareceres da PGFN, onde há falta de interesse da PGFN de recorrer de decisões judiciais desfavoráveis em relação à não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de alimentação *in natura*, esta turma de julgamento tem se posicionado no sentido de dar provimento aos recursos dos contribuintes nestas situações. Por conta disso, vê-se que a recorrente está arrazoada ao solicitar o cancelamento da autuação ligado ao pagamento do auxílio alimentação ligado ao PAT, haja vista o fato de que não devem incidir contribuições previdenciárias junto a pagamentos relacionados ao fornecimento de alimentação *in natura*, perante o PAT.

Portanto, diverge-se da decisão recorrida, pois, apesar de não serem de observação obrigatórias pelas decisões deste CARF, existem várias decisões judiciais, sem efeitos vinculantes, que corroboram com as alegações da recorrente, além da existência do parecer PGFN/CRJ n.º 2.117/2011, onde orienta os Procuradores da Fazenda Nacional a serem dispensados de recorrerem em causas similares afetas ao tema.

Tanto é assim, que a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu que o tema encontra-se pacificado no Superior Tribunal de Justiça através do Parecer

PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, manifestando-se pela edição de ato declaratório da Procuradora-Geral da Fazenda Nacional que dispensasse a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional da interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, bem como de apresentar contestação acerca da matéria ora abordada, *in verbis*:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação *in natura*. Não incidência. Jurisprudência pacífica no Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Com efeito, foi expedido o Ato Declaratório nº 03/2011, pelo qual a PGFN ficou autorizada a não apresentar contestação, interpor recurso, bem como de desistir dos já interpostos, quanto às ações judiciais

Portanto, entendo que deve ser acatada a solicitação da contribuinte a fim de que seja excluída da autuação os lançamentos previdenciários efetuados com base na incidência de contribuições devidas a título de auxílio-alimentação *in natura*.

A referida exclusão da autuação é baseada no citado parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011, onde defende que nas decisões que envolvam o auxílio-alimentação *in natura* a PGFN seja dispensada de contestar e recorrer das decisões contrárias.

Destarte, conforme anteriormente mencionado, apesar das decisões deste Conselho não estarem vinculadas aos pareceres da PGFN e também do entendimento das demais turmas de julgamento não serem unânimes neste sentido, de acordo com o parecer acima, não tem por que manter autuação por temas em que a PGFN já se manifestou no sentido de não mais contestar ou recorrer, devendo portanto, ser acatado o recurso voluntário no sentido de provê-lo no tocante ao pagamento de auxílio alimentação relacionado ao PAT, para que sejam excluídas as autuações sobre auxílio-alimentação *in natura*, restando, portanto, razão à recorrente nesta parte do recurso.

2 – DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Nesta insurgência, a recorrente sobre a necessidade de se destacar que a contratação de empregados, por parte da empresa de arquitetura não supõe o aumento da complexidade da obra, como quer fazer parecer o órgão julgador e que a referida contratação tão somente demonstra que os serviços que estavam sendo realizados eram diversos daqueles constantes nos contratos firmados com a pessoa física da arquiteta; argumentando inclusive que a conduta da recorrente, que efetuou todos os pagamentos para a pessoa jurídica de arquitetura, na forma avençada pelas partes, não podendo ser responsabilizada, nesta oportunidade, pela falta de recolhimento de eventuais contribuições previdenciárias para a pessoa física, se não foi esta que efetivamente prestou os serviços.

Apesar dos argumentos apresentados pela recorrente, ao discordar da decisão em debate, ao manter a autuação, entendo que de fato faltaram elementos de fato que viessem a comprovar o alegado pela contribuinte. Por conta disso, ao concordar com os argumentos apresentados pela decisão recorrida, adoto-os, como minhas razões de decidir neste ponto, o que faço com a transcrição dos trechos da referida decisão, a seguir apresentada:

Dos Contribuintes Individuais

Neste tópico, apenas é questionada a tributação dos valores atinentes à arquiteta Cristina Maria Biondi. Aqui, está-se diante de alegações desprovidas de provas, as quais deveriam ter sido apresentadas com a impugnação, nos termos do inciso III do artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1.972:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

A impugnante alega que os contratos assinados com a arquiteta não foram executados e que foram celebrados acordos verbais com a representante da pessoa jurídica que teria prestado os serviços. Todavia, não há uma prova sequer sobre o fato alegado.

Sem dúvidas que o direito civil autoriza a celebração de contratos verbais. Todavia, existe uma certa limitação na possibilidade de prová-los, nos termos do artigo 401 do Código de Processo Civil:

Art. 401. A prova exclusivamente testemunhal só se admite nos contratos cujo valor não exceda o décuplo do maior salário mínimo vigente no país, ao tempo em que foram celebrados.

Em análise aos autos, verifico que a aludida arquiteta recebeu R\$ 16.080,00 (= 4.000,00 + 2.000,00 + 3.780,00 + 6.300,00) numa época em que o salário mínimo tinha o valor de R\$ 350,00, ou seja, as quantias pagas foram quase 46 vezes superiores ao salário-mínimo vigente na época.

Ademais, é inverossímil que contratos desta monta sejam acordados verbalmente. Não dá para acreditar que a impugnante não quis se resguardar contra eventuais atrasos bem como contra ocasionais falhas na prestação dos serviços. O contrato juntado a fls. 104/110, firmado pela arquiteta é bem detalhado, demonstrando a preocupação da impugnante com a qualidade dos serviços prestados.

Merece destaque que o contrato firmado com a pessoa física fala de três pagamentos: R\$ 3.780,00, R\$ 6.300,00 e R\$ 2.500,00, ou seja, duas das parcelas avençadas com a pessoa física têm exatamente o mesmo valor apurado pela Fiscalização.

As notas fiscais juntadas a fls. 113/116 mencionam prestação de serviços de "regularização industrial" e "acompanhamento técnico para reforma de portaria e refeitório". Os contratos dos serviços de regularização industrial e de ampliação e reforma de uma portaria e de um refeitório foram juntados, respectivamente a fls. 104 e 111. Ambos contratos prevêm que a arquiteta, pessoa física, será responsável pela contratação dos empregados necessários à prestação dos serviços.

É contraditória a argumentação da impugnante. Num primeiro momento alega que se constatou a necessidade de se contratarem empregados para a realização do serviço, o que sugere um aumento da complexidade dos serviços contratados. Todavia, os valores efetivamente despendidos foram inferiores aos inicialmente acordados.

Deste modo, não merece guarida as alegações da impugnante de que a pessoa jurídica executou serviços diferentes dos inicialmente contratados com a pessoa física. Também não merecem ser acolhidas as alegações de que houve a contratação de uma equipe a qual não estava prevista inicialmente.

Por estes motivos, a impugnante não logrou êxito em demonstrar que acordos verbais com uma pessoa jurídica substituíram o contrato escrito juntado aos autos pela Fiscalização.

Procede a autuação nesta parte.

3 – DIÁRIAS EM HOTEL

Da análise dos autos, tem-se que a sede da empresa situa-se na cidade de Cruzeiro e que o empregado residia na cidade de São Paulo, a 250 km de distância. Segundo a autuação, não teria sentido pagar diárias em hotel de um empregado, para prestar serviços na cidade que sediava a empresa empregadora. A recorrente argumenta que o empregado, por morar em São Paulo e ter que trabalhar de segunda a quinta feira na empresa, deveria ter as 3 diárias semanais do hotel pagas, sem que as mesmas fossem consideradas salário e, conseqüentemente, livre de contribuições previdenciárias.

No caso, entendo que foram corretas a autuação e a decisão recorrida, haja vista o fato de que, a partir do momento em que o empregado foi contratado para trabalhar na cidade sede da empresa, caberia ao mesmo, os gastos com sua moradia. Portanto, observa-se que foram totalmente equivocados os argumentos da recorrente de que o caso se enquadraria na situação de que o empregado foi contratado para trabalhar em local distante de sua residência, ou mesmo que exija deslocamento ou estadia.

Senão, veja-se o referido dispositivo legal, para demonstrar o equívoco da recorrente:

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

(...)

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

(...)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estadia, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

No caso, para a lei, presume-se que o funcionário reside na localidade da sede da empresa da contratação do empregado e que o deslocamento do empregado fosse algo necessário, fora de seu habitat usual.

4 – MENSALIDADE FGV

Da análise dos autos, percebe-se que a autuação no tocante aos pagamentos feitos aos 3 empregados citados, foi devido ao fato de que, para os demais empregados, foram oferecidos bolsa de apenas 80%, já para os referidos empregados, foram oferecidos bolsas de 100%. Em justificativa, a contribuinte argumenta que a empresa, por mera liberalidade e reconhecendo a capacidade, o potencial intelectual de cada um daqueles seus três colaboradores, resolveu, sim, premia-los com uma bolsa de 100%.

Como bem fundamentou a decisão recorrida, a partir do momento em que a contribuinte não disponibilizou o pagamento de 100% da bolsa de estudos para todos os empregados, estaria descumprido o regramento legal e que, por conta disso, a bolsa de estudos paga aos 3 empregados, não estaria abrangida pela hipótese de exclusão da contribuição previdenciária.

Veja-se, a seguir, o então referido disciplinamento legal (G.N):

Lei 8.212/91.

(...)

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

(...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e **que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;**

Por conta do exposto, entendo que a totalidade dos valores pagos aos 3 empregados devem ser considerados passíveis de cobrança de contribuições previdenciárias, haja vista o pagamento em dissonância com o disciplinamento legal.

5 – DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

No tocante a esta parte do recurso, a decisão recorrida concorda com a interpretação da empresa de que a multa em questão tem a mesma finalidade dos valores pagos a título de PLR e que a referida multa não pode ser vista como uma indenização, pois seria, na realidade, uma compensação paga aos empregados porque o programa não foi avençado tempestivamente, sendo que no lugar da PLR, foi paga determinada quantia em dinheiro. Porém, como a multa foi paga para substituir a PLR e tendo em vista que o pagamento de um valor fixo sem qualquer pacto sobre a integração do capital e do trabalho, não foi observada a Lei nº 10.101, de 2000.

Nesta insatisfação, segundo a recorrente, de acordo com a convenção coletiva assinada, a multa cumpre a mesma finalidade dos valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

No caso, segundo a recorrente, se a lei existe e que a sua função social foi absolutamente compreendida pela empresa e que, por um lapso não foi cumprida e, a requerente, sem discutir e reconhecendo seu engano, arcou com as consequências previstas na convenção coletiva pagando a multa conforme fora estabelecido, esta multa não deveria ser atingida por incidências trabalhistas, fiscais e previdenciárias, como já foi exposto, pois, se a verba da Participação nos Lucros ou Resultados não possui natureza salarial, pois não se destina a retribuir o trabalho prestado, o mesmo entendimento deve ser dado à multa estabelecida em convenção coletiva.

Sobre esta insurgência, entendo que não assiste razão à recorrente, pois, a partir do momento em que a lei dá um determinado disciplinamento como condição para a exclusão da exigência tributária e que o mesmo não é cumprido, não tem porque conceder o benefício fiscal previsto.

No caso em debate, tem-se que a própria contribuinte reconhece que não implementou o PLR e que a multa seria uma compensação aos empregados pela referida falta de implementação. Por conta disso, entendo que, a partir do momento em que não são atendidos aos requisitos básicos da lei, que é a integração do trabalho x produtividade, não tem porque se falar em exclusão das contribuições previdenciárias referentes aos valores pagos.

Para reforçar este entendimento, utilizarei como argumentos de decisão, os trechos do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201-003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattara Gomes e Karina Alessandra de Mattara Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda

segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, § 1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, § 10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador.

Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

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

II convenção ou acordo coletivo.

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

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Portanto, não merece guarida os argumentos da recorrente no sentido de que sejam excluídos da autuação os valores referente à multa de compensação pela não implementação do PLR.

No tocante às decisões administrativas suscitadas, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito

Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Quanto a entendimentos doutrinários, tem-se que, apesar dos valorosos ensinamentos que possam trazer aos autos, os mesmos não são normas da legislação tributária e, por conta disso, não são de seguimento obrigatório.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, para DAR-LHE parcial provimentos no sentido de excluir da autuação os lançamentos referentes ao pagamento de auxílio alimentação relacionados ao PAT.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator designado

Em que pesem a pertinência das razões e os fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões exclusivamente em relação ao tópico “DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS”. Consequentemente, remanescem hígidas todas as demais conclusões expressas pelo Conselheiro Francisco Nogueira Guarita.

No que tange ao tema em questão, a Autoridade lançadora, em seu Relatório Fiscal, fl. 23 a 36, ao tratar dos geradores dos levantamentos, assim se manifestou:

9. LEVANTAMENTO - PL -PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS: Constitui fato gerador das contribuições apuradas neste levantamento o pagamento por liberalidade pela empresa aos seus segurados empregados valores a título de participação nos lucros ou resultados - PLR em desacordo com a legislação específica, caracterizados como salário de contribuição. Tais valores foram apurados através da rubrica: 228-PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS das Folhas de Pagamento da competência de 04/2006.

9.1 A empresa foi intimada, pelo TIF 001/2010, copia em anexo, a apresentar o Programa de participação nos lucros ou resultados, para o exercício de 2006, instrumento de negociação que estabelecesse as regras quanto a fixação dos direitos dos empregados na participação nos lucros ou resultados, de forma a se verificar se as regras acordadas para o pagamento da PLR estavam de acordo com as previstas na lei específica.

9.1.1 A empresa não possuía Programa com tal negociação entre ela empresa e seus empregados para o exercício de 2006 e nem negociou com a entidade sindical representativa dos empregados no prazo estipulado na Convenção.

9.2 Para que o valor pago a título de participação dos lucros e resultados da empresa não esteja vinculado à remuneração dos trabalhadores é necessário estarem sendo seguidas as determinações Lei nº 10.101/2000. Sem a observância às regras previstas na legislação, a participação nos lucros será mera verba que complementa o salário, representando campo de incidência de contribuição previdenciária. A mera previsão na Convenção coletiva de um pagamento como sendo multa, isenta de incidência previdenciária, não basta para tal.

9.2.1 Enfatizamos que a menção da verba, paga a título de participação nos lucros ou resultados, na Convenção Coletiva não descaracteriza a essência do pagamento, qual seja uma gratificação concedida aos empregados em razão do não cumprimento pelo empregador da legislação aplicável, por liberalidade.

9.3 A seguir transcreveremos textos da legislação pertinente:

(...)

9,4 Diante de todo o exposto, foi efetuado o levantamento da PLR. No Anexo III constam os valores da PLR, por segurado, além da remuneração da Folha de Pagamento/GFIP, o total mensal da remuneração incluindo a PLR, a contribuição do segurado da FP/GFIP, a contribuição do segurado devida e a diferença não descontada(devida - FP/GFIP).

A análise do citado Anexo III, em particular em fl. 85 a 87, contata-se que o valor individual pago a este título foi de, no máximo, R\$ 100,00, valor que foi recebido pela maioria dos colaboradores na rubrica 228, sendo certo que uma parcela pequena dos colaboradores recebeu apenas um fração deste numerário.

Em fl. 90, consta informação prestada pela empresa dando conta do pagamento de multa a cada funcionário por não ter negociado Participação nos Lucros e Resultados.

Conforme destacado no Relatório da Decisão recorrida, em sua impugnação, a autuada pontuou:

... argumenta que a multa paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados tem a mesma natureza desta, não sendo base de incidência tributária.

Transcreve a cláusula 4 e o seu parágrafo primeiro da Convenção Coletiva de Trabalho, assinada em 27/09/2005:

4. PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DAS EMPRESAS.

As empresas que não possuem programa de participação nos lucros ou resultados deverão negociar com a respectiva entidade sindical representativa dos trabalhadores, em um prazo de 120 dias, a partir da data em que for notificada.

Parágrafo Primeiro: Fica fixado, porém, uma multa no valor total e único de R\$ 100,00 (cem reais) por empregado, para o período de vigência da presente convenção, devendo o valor da multa de R\$ 100,00 (cem reais), reverter em favor do empregado prejudicado, no caso de descumprimento da empresa do previsto no caput desta cláusula em forma de compensação. A importância avençada será paga a título de indenização por perdas e danos nos moldes da lei Civil, isenta portanto de incidências trabalhistas, fiscais e previdenciárias.

Como estava em mora diante da convenção trabalhista, procedeu com o pagamento da sanção nela prevista.

Sustenta que “a sanção prevista na convenção é legítima e os seus valores não integram o salário de contribuição. Esses valores, ainda que em forma de sanção, cumprem a mesma finalidade que e' imposta pelo Programa de Participação nos Lucros e Resultados”.

No voto condutor do Acórdão recorrido, a Autoridade julgadora afirma concordar com a interpretação da fiscalizada de que o valor pago a título da multa em questão tem a mesma finalidade dos valores pagos a título de PLR e que, portanto, tal numerário, com efeito de PLR, teria sido pago sem observar dispositivos da lei 10.101/00, especificamente pela falta de formalização de um Programa de Participação nos Lucros e Resultados.

Sustenta, ainda, o Julgador administrativo que multa não permite integração entre capital e trabalho e seu pagamento, em valor fixo, não evidencia cumprimento dos objetivos da lei.

Por fim, o Julgador ressalta que a multa em análise não pode ser vista como indenização, por se referir a mera compensação pela frustração da obtenção de um direito, a qual teria a mesma natureza do direito que se esperava adquirir, citando precedente do STJ.

Entendendo que as considerações acima são suficientes para o correto entendimento da matéria, passa-se à manifestação deste Redator.

Ora, o que se tem é que foi estabelecida em Convenção Coletiva de Trabalho (fl. fl. 225 e ss) que alcançou toda a indústria de laticínios e produtos derivados do Estado de São Paulo, em que restou definido que as empresas do ramo que não possuíssem Programa de PLR deveriam promover as negociações para instaurar o Programa em prazo determinado.

O mesmo instrumento previu que seria paga uma multa aos respectivos colaboradores pelas empresas que descumprissem o prazo para adoção da medida e, ainda, que,

caso a mesma fosse levada a termo após o prazo, tal multa poderia ser compensada com o valor da participação apurada em tal Programa extemporâneo.

A Autoridade lançadora constatou valores contabilizados em rubrica indicativa de pagamento de PLR e intimou a empresa a apresentar seu Programa, objetivando avaliar o cumprimento da legislação de regência.

Por sua vez, a empresa respondeu afirmando não ter negociado o citado Programa e que, por tal razão, pagou a multa prevista na CCT.

A partir daí, a fiscalização e a decisão recorrida avançam por uma espécie de looping, ao asseverar que não houve programa de participação nos lucros, mas que, por ter a multa cominada a mesma natureza de PLR, seria necessário seu pagamento observando os termos da lei 10.101/00.

Não identifico sentido em tal conclusão. A multa tem natureza diversa da Participação nos Lucros e Resultados. Esta decorre da integração do capital e do trabalho para obtenção do incremento de produtividade enquanto aquela apenas busca compensar o potencial beneficiário da PLR por ter sua expectativa frustrada pela inércia do empregador.

O fato do contribuinte ter nominado a conta de registro como de PLR ou mesmo ter afirmado que tanto a multa quando a PLR têm a mesma finalidade não afasta a competência privativa do Agente Fiscal para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível¹.

Se não houve instituição de Programa de PLR, é certo que caberia à Autoridade lançadora determinar a natureza do numerário pago a título de multa e apontar se sobre estes incidiriam ou não o tributo ora em comento.

A indicação da Autoridade lançadora de que a menção da verba, paga a título de participação nos lucros ou resultados, na Convenção Coletiva não descaracteriza a essência do pagamento, qual seja uma gratificação concedida aos empregados em razão do não cumprimento pelo empregador da legislação aplicável, por liberalidade, não parece compatível com o que está no corpo da CCT, tampouco se ajusta ao caráter coercitivo de instrumentos dessa natureza.

Afinal, se a CCT estabelece uma multa pela inércia do empregador em formular seu Programa de PLR e seus termos, por se revestir de caráter normativo por expressa previsão legal², obrigam ao empregador. Portanto, não há de se falar em pagamento por liberalidade, muito menos em gratificação, que corresponde a um *pagamento adicional, não condicionado à obrigação contratual, concedido a um funcionário como gratidão à sua colaboração ou como*

¹ Lei 5.172/66(CTN)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

² Lei 5.452/43 (CLT)

Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.

prêmio aos resultados do trabalho. No caso em tela, o direito à percepção do numerário não evidencia qualquer atitude empresarial de gratidão ou está vinculado a qualquer contraprestação e serviços.

Pelo exposto, considero que a que foi paga aos empregados não tem a mesma natureza da PLR e, assim, seu pagamento nada tem a ver com as condições prescritas pela Lei 10.101/00. Por outro lado, não foi paga por liberalidade, não corresponde a gratificação e não tem qualquer relação de contraprestação por serviços prestados.

Ainda que se pudesse avaliar se tal rubrica corresponde a uma espécie de ganho eventual ou abono único desvinculado do salário, entende este Relator que as constatações citadas no parágrafo precedente, por si só, já evidenciam a improcedência do lançamento objeto do levantamento em discussão, restando desnecessárias quaisquer outras avaliações adicionais sobre a natureza do numerário, pois qualquer que fosse uma eventual conclusão contrária ao contribuinte resultaria em alteração de critério jurídico, o que é vedado pelo art. 146 da Lei 5.172/66³, além de resultar nulidade, já que seria uma inovação à motivação no lançamento fiscal levada a termo no curso do contencioso administrativo, em evidente cerceamento do direito de defesa do autuado.

Conclusão

Assim, considerando as razões e fundamentos legais acima expressos, dou provimento ao recurso voluntário neste tema para afastar a incidência tributária objeto do levantamento "*PL - Participação nos Lucros e Resultados*".

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

³ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.