



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

Processo n° 16095.000351/2008-12
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2403-000.644 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ROLL FOR ARTEFATOS METALICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MÉRITO. VALORES PAGOS A TÍTULO DE CESTA BÁSICA. SALÁRIO *IN NATURA*. INSCRIÇÃO NO PAT. PRÉ-REQUISITO.

Se a empresa realiza o pagamento aos seus segurados em cesta básica, espécie de salário *in natura*, deverá esta ser inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador, sob pena de não ter excluída esta verba do salário-de-contribuição.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E RESULTADOS. LEGISLAÇÃO PRÓPRIA. VIOLAÇÃO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

O pagamento das verbas a título de “participação no lucro e resultados” deve estar de acordo com a legislação própria. Caso contrário, haverá incidência de tributo.

ABONO SALARIAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. REQUISITO. DESVINCULAÇÃO DO SALÁRIO POR FORÇA DE LEI. NÃO CONSTATAÇÃO.

A verba paga a título de abono salarial só poderá ser excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária se a desvinculação ao salário estiver prevista expressamente em lei.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que se recalcule o valor da multa de acordo com o disciplinado no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, com prevalência da mais

benéfica ao contribuinte. Vencidos os conselheiros Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora, Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Marcelo Magalhães Peixoto na questão do PAT (Programa de Alimentação ao Trabalhador)

Ivacir Júlio de Souza – Presidente Substituto.

Cid Marconi Gurgel de Souza – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivacir Júlio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto e Marthius Sávio Cavalcante Lobato. Ausente o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado às fls. 187 a 199 contra decisão da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campinas/SP (fls.175 a 180) que julgou PROCEDENTE o lançamento constante no Auto de Infração – AI nº 37.079.441-9, no valor consolidado de R\$ 344.941,05 (trezentos e quarenta e quatro mil, novecentos e quarenta e um reais e cinco centavos).

Segundo o relatório fiscal às fls. 51 a 59, a cobrança refere-se às contribuições devidas ao INSS e destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e aquelas destinadas ao financiamento das prestações por acidente de trabalho e em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (**rubricas: empresa e SAT/GILRAT**).

Ainda consoante o relatório, insta destacar que a fiscalização dividiu as parcelas integrantes da base de cálculo da contribuição social previdenciária em **levantamentos**, sobre os quais foi feita a constituição do crédito tributário com o lançamento do auto de infração de obrigação principal nº 37.079.441-9. Vejamos:

Levantamentos:	Período do Levantamento:
1-) PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador.	01/2004 a 12/2004
2-) PLR – Participação nos Lucros e/ou resultados.	02/2004, 09/2004 e 10/2004
3-) ABO – Abono Salarial	01/2004, 11/2004 e 12/2004
4-) PRE – Prêmio	01/2004 a 04/2004
5-) FOP – Parte de folha de pagamento	01/2004 a 07/2004

Cabe destacar que cada levantamento desse foi dividido por terem sido essas parcelas consideradas de cunho remuneratório, permitindo a incidência da contribuição social previdenciária e a cobrança das quantias que não foram recolhidas, estando a descrição de cada uma ao longo do relatório.

Desta autuação, a recorrente foi notificada em **26/06/2008** apresentou impugnação às fls. 100 a 108 alegando em síntese:

No Mérito:

- *Ser inexorável o reconhecimento da inexigibilidade do crédito tributário em foco, no que diz respeito ao PAT, por quaisquer argumentos;*

- *Impõe-se o cancelamento da exigência, também em relação ao PLR, nas condições em que previsto no Acordo Coletivo, dado que a jurisprudência trabalhista, em sua instância máxima, afirma que tal montante não consiste em salário, e o direito tributário, por ser um direito de sobreposição, não pode chamar de salário, o que salário não configure para fins trabalhistas;*

-*Que as parcelas não integram a remuneração, e, conseqüentemente, a base das contribuições previdenciárias, na forma do artigo 28, § 9, letra "e", item 7, da Lei 8.212/91, na medida em que consistem em "importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário", nos termos do acordo coletivo, cujos termos foram desqualificados pela fiscalização, razão pela qual se impõe o cancelamento da exigência, também em relação ao presente item, posto que, como já dito, a jurisprudência trabalhista, em sua instância máxima, afirma que tal montante não consiste em salário, e o direito tributário, por ser um direito de sobreposição, não pode chamar de salário, o que salário não configure para fins trabalhistas.*

Por fim, requereu o recebimento da peça de impugnação para que fosse julgado improcedente o auto de infração ora impugnado, cancelando integralmente a exigência da multa e por fim, requereu pela produção de provas e juntada de documentos.

Instada a manifestar-se acerca da impugnação, a 6 Turma da DRJ/CPS Campinas-SP proferiu o acórdão o n° 05-23.974 às fls.165 a 170. Posteriormente, às fls.174, o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário – SECAT informou que em razão dos comprovantes de recolhimento juntados pelo contribuinte das rubricas PRE, FOP e AUT não terem conferido com os valores constantes no Discriminativo Sintético de Débito – DSD, o processo foi remetido novamente a DRJ de Campinas para que fosse procedida à análise dos supostos pagamentos.

Após análise, a 6 turma da DRJ de Campinas proferiu o acórdão n° 05-26.160 nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

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

PREVIDENCIÁRIO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E RESULTADOS. ABONO.

Integram o salário de contribuição as verbas pagas pela empresa a título de CESTA BÁSICA, REFEIÇÕES E ALIMENTAÇÃO, sem a inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

As verbas pagas a título de "Participação no Lucros e Resultados" em desacordo com a legislação própria,

integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial.

A rubrica ABONO, paga pela empresa a seus empregados, sem previsão legal, compõe base de cálculo de contribuição previdenciária.

Lançamento Procedente.

Irresignada com a decisão supra, a recorrente interpôs recurso voluntário às fls.197 a 211, no qual ratificou todos os argumentos expendidos na impugnação, esclarecendo, inclusive que não há insurgência contra as rubricas “PRE” e “FOP”.

Ademais, a recorrente apresentou ainda memoriais com o fito de sintetizar o pleito do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza, Relator.

DO MÉRITO:**I – – DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE CESTAS BÁSICAS, ALIMENTAÇÃO E REFEIÇÃO:**

Dentre os levantamentos considerados pela fiscalização, está o “PAT” relativo ao período de 01/2004 a 12/2004, o qual foi lançado ao ser verificado que a recorrente fornecia alimentação, cesta básica e refeição aos empregados, não estando cadastrada no Programa de Alimentação ao Trabalhador no ano de 2004.

Sobre essa forma de remuneração praticada pela recorrente, impende-se colacionar as disposições da Lei n 8.212/91, que, em seu art.28, determina que apenas será excluída da base de cálculo da contribuição social previdenciária a parcela concedida *in natura* e paga de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social. Então vejamos, *in verbis*:

Art.28 – (...)

(...)

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

(...)

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

Pelo transcrito, percebe-se que é imprescindível que haja a prévia inscrição da empresa ao Programa de Alimentação cuja aprovação ficará a cargo do Ministério do Trabalho e da Previdência Social.

A recorrente destaca que teve sua inscrição no PAT de 1996 a 2003, período em que a parcela *in natura*, paga de acordo com as regras da Lei n 6.321/76, foi excluída da tributação. Ocorre que, em 2004, o recadastramento não foi efetuado, tendo a empresa apenas apresentado o recibo de registro no PAT do fornecedor de alimentação: NBG – NICOLAS BARREIRA GONZÁLEZ.

Todavia, a análise do presente caso requer maiores cuidados do que uma simples análise superficial que afirme que o não recadastramento no PAT já exclui a empresa do benefício em não incluir a referida parcela na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Ora, a recorrente sustenta que não procedeu ao recadastramento em virtude da Portaria Interministerial n 05, de 30/11/1999 disciplinar que a adesão ao PAT, além de poder ser feita a qualquer tempo, teria o prazo indeterminado, não mencionada a necessidade de haver renovação do cadastro, vejamos, *in verbis*:

Art. 3.º A adesão ao PAT poderá ser efetuada a qualquer tempo e, uma vez realizada, terá validade por prazo indeterminado, podendo ser cancelada por iniciativa da beneficiária ou pelo Ministério do Trabalho e Emprego, em razão da execução inadequada do Programa. (Destacou-se).

Sendo assim, amparada nessa Portaria, a recorrente ficou sem realizar o recadastramento. Com relação ao ano de 2004, mais especificamente, a fiscalização pretende constituir o crédito tributário sobre a rubrica PAT por ter sido a empresa excluída do programa.

Percebe-se que a adesão ao PAT pode ser cancelada se for verificada alguma irregularidade na execução do programa. No caso em tela, a empresa utilizou-se de outro instrumento que não havia sido usado nos exercícios anteriores, qual seja a Relação Anual de Informações Sociais – 2004, o que foi considerado como descumprimento de obrigações a serem cumpridas durante o programa.

Desse modo, não entendo que a fiscalização tenha amparado a autuação, com relação a essa rubrica, com base na Portaria n 66, de 19/12/2003, que obrigava o recadastramento de todas as pessoas jurídicas beneficiárias do PAT, tendo em vista que o motivo para a exclusão da recorrente do programa foi um descumprimento legal: utilizar de um Relatório Anual para passar as informações sociais, o qual não era utilizado anteriormente.

Ademais, mesmo que a empresa tivesse agido com ofensa à norma legal, poderia ter procedido ao recadastramento, obrigado pela Portaria n 66, de 19/12/2003, o que também não o fez.

Contudo, levando em consideração que a empresa recorrente não se encontrava inscrita no programa de alimentação do Governo Federal (Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT), **durante o ano de 2004**, fica prejudicada a exclusão da parcela *in natura* (cestas básicas, refeição, alimentação) da base de cálculo da contribuição social previdenciária face à ausência do requisito previsto na Lei n 8.212/91.

II – – DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS:

Ademais, com relação às competências 02/2004, 09/2004 e 10/2004, a recorrente alega que a tributação também é indevida, tendo em vista que os pagamentos foram realizados de acordo com o Acordo Coletivo de Trabalho que trata dessa matéria.

A fiscalização entendeu que a empresa não definiu nenhuma regra aos colaboradores, indo de encontro à previsão legal. Verificou-se que referido acordo estipulou como condição para o recebimento dos valores pagos a título de participação em lucros e resultados a produtividade.

Todavia, a recorrente não identificou sequer nenhuma regra clara e objetiva, conforme determina a Lei n 10.101/2000, não sendo cabível o argumento de que a legislação não exige a descrição minuciosa e detalhada, então vejamos:

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

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

II – convenção ou acordo coletivo.

§1ª 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.

Ante o transcrito, percebe-se que é imprescindível a identificação clara e precisa dos instrumentos de negociação que tratem de Participação nos Lucros e Resultados. Não havendo isso, há violação legal e a verba não poderá ser afastada da tributação.

No presente caso, a recorrente apenas informa que o critério para o recebimento dos valores é a produtividade, não indicando as demais exigências legais já transcritas acima, o que reflete negativamente sobre o art.28, § 9º da Lei n 8.212/91, que trata das parcelas que não integram o salário-de-contribuição, *in verbis*:

Art.28 – (...)

(...)

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

(...)

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

Portanto, considerando que houve ofensa à Lei n 10.101/2000, entendo que não há como excluir a parcela paga a título de participação no lucro e resultados – PLR da base de cálculo da contribuição previdenciária.

III – DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O ABONO SALARIAL:

A fiscalização considerou ainda como verba que deva ser integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias o abono salarial.

A recorrente afirma que, para tal parcela, o pagamento ocorria anualmente, ou seja, de modo eventual, não se incorporando ao salário para qualquer efeito.

Todavia, entendo que o ponto primordial da questão, para fins de exclusão dessa verba do salário-de-contribuição, é saber se o abono salarial decorre de previsão legal, conforme determina o Decreto n 3.048/99 combinado com a Lei n 8.212/91, *in verbis*:

Lei n 8.212/91:

Art.28 – (...)

(...)

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

(...)

7.recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário

Decreto n 3.048/99:

Art.214 – (...)

(...)

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

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;

Pela transcrição dos dispositivos legais, percebe-se que os abonos devem estar expressamente desvinculados do salário por força de lei. Ou seja, não cabe à mera liberalidade do empregador em mencionar que tal abono ficará desvinculado, indicando essa desvinculação no acordo coletivo.

Ademais, as disposições de uma convenção/acordo coletivo faz lei entre as partes envolvidas em um contrato de trabalho, não podendo se sobrepor às exigências legais em matéria tributária, que, no caso em tela, prevalece a aplicação da norma mais específica – Decreto n 3.048/99 (aplicável às contribuições destinadas a Seguridade Social).

IV – DA MULTA MORATÓRIA E DOS JUROS COM BASE NA TAXA SELIC:

Considerando a manutenção da cobrança, cabe destacar que esta será acrescida de multa moratória e juros na forma do art.35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Sobre a aplicação deste dispositivo, o qual prevê multa de 0,33% ao dia e limitada a 20%, vale destacar que a redação acima foi dada por Lei diversa daquela vigente à época do fato gerador, motivo pelo qual será aplicada em conformidade com o art.106, II, do Código Tributário Nacional.

Ademais, com relação à incidência da taxa SELIC sobre os débitos federais, inclusive contribuições sociais, registre-se que a legislação de regência à época do fato gerador, a Lei nº 8.212/91, afastava literalmente os argumentos erguidos pela recorrente, *in verbis*::

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei nº 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)

Entretanto, a Lei n 11.941/2009 revogou o dispositivo acima e deu nova redação ao art.35 da Lei n 8.212/91, determinando que os débitos tributários a nível federal, teriam suas cobranças acrescidas de multa e juros na forma do art.61 da Lei n 9.430/96. Então vejamos:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

LEI N 9.430/96

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita

Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Art. 5º(...)

(...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

A propósito, convém ainda mencionar que esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovou a Súmula nº 03, nos seguintes termos:

SÚMULA Nº 3 – CARF: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Portanto, a aplicação da taxa SELIC sobre os débitos tributários federais é correta com fulcro no artigo 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91.

V – DA APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENÉFICA AO ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO:

Tratando-se de ato pendente de julgamento, há que se observarem alguns preceitos legais do Código Tributário Nacional no que se refere à possibilidade de uma lei retroagir e alcançar fatos pretéritos, os quais ocorreram sob a égide de outra legislação.

No caso em tela, verifica-se que tanto a aplicação de multa como a incidência de taxa SELIC sobre os débitos tributários federais encontra amparo atualmente no art.35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, dispositivo este alterado pela Lei nº 11.941/2009.

Desse modo, caso seja mais benéfico ao sujeito passivo, a Lei nº 11.941/2009 deverá retroagir em respeito ao art.106 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, de modo que a contribuição social previdenciária venha a incidir sobre os valores recebidos pelos empregados da recorrente sob as rubricas “PAT”, “PLR” e “ABO”, devendo-se proceder ao recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35, *caput*, da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Cid Marconi Gurgel de Souza.