



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.000711/2010-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.669 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2022
Recorrente YADOYA INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL. REGRA DE CONTAGEM.

O prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I, ou 150, §4º, ambos do CTN. Sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial é contado nos termos do art. 173, I, CTN.

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA. FALTA DE ADESÃO AO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Independentemente da empresa comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, não incidem contribuições sociais sobre a alimentação fornecida in natura aos seus empregados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial para excluir, da base de cálculo do tributo lançado, os valores relativos à alimentação *in natura* fornecida pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 93/107 (PDF págs. 78/92), interposto contra decisão da DRJ em Campinas/SP de fls. 341/350 do processo principal (nº 19311.000709/2010-18 – referente às contribuições previdenciárias patronais), ao qual este se encontra apensado, que julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros), conforme descrito no auto de infração DEBCAD 37.266.399-0, de fls. 02/30, lavrado em 06/12/2010, referente ao período de 04/2005 a 12/2008, com ciência da RECORRENTE em 07/12/2010, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 135.031,71.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 31/41), o presente lançamento se refere às contribuições devidas a Terceiros (SESI, SENAI, FNDE, INCRA E SEBRAE), não recolhidas em época própria e não declaradas em GFIP. O RECORRENTE, devidamente intimado, apresentou documentação solicitada pela fiscalização relativa a todo e qualquer recebimento por parte dos segurados empregados a seu serviço, bem como relativamente a contribuintes individuais e prestadores de serviço.

Mediante análise das folhas de pagamento e da contabilidade (Livros Razão e Diário, ainda que apresentados de forma deficiente) e da respectiva documentação que embasaram os lançamentos contábeis, foram detectados pagamentos de rubricas na folha de pagamento os quais não compuseram o salário de contribuição para efeitos de incidência previdenciária (como, por exemplo, DSR, Prêmio Assiduidade, Adicional Noturno, Adicional Insalubridade, entre outras), conforme planilha intitulada Anexo II (fls. 178/179 do processo principal nº 19311.000709/2010-18).

Ademais, a fiscalização considerou como base de cálculo da contribuição previdenciária valores relativos ao fornecimento de alimentação (por não haver a devida inscrição no PAT) e valores pagos a título de PLR (por não atender ao disposto em lei específica).

A fiscalização apontou que constituíram base das apurações as seguintes contas (fl. 32):

4. Assim, através dos elementos aqui mencionados, foram "detectados os fatos geradores alvos do presente lançamento como citados nos itens 3 e 4 acima. Foram base das apurações, as contas a seguir:

- 3.2.1.07.002 , ALIMENTOS E INGREDIENTES

- 3.2.1.07.003 - PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES

- 3.3.1.01.011 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Benefício alimentação

Com relação ao fornecimento do benefício alimentação (valores nas contas: 3.2.1.07.002 e 3.2.1.07.003), com base na Lei n.º 8.212/91, art. 28, § 9º, item "c", a fiscalização considerou como "salário utilidade" os valores referentes à alimentação fornecida pela empresa a seus empregados, no período de 10/2007 a 12/2008, face à sua não inscrição no PAT. Ou seja, os valores foram considerados como verbas que complementam o salário, em forma de utilidades, representando campo de incidência de contribuição previdenciária. Ademais, a fiscalização informou que *“para a obtenção dos valores do salário indireto, fornecido in natura pela empresa a seus empregados a título de alimentação, deduzimos dos valores contabilizados, incluídos no discriminativo acima (RL), aqueles descontados dos empregados a título de ‘Participação do Trabalhador’, que foram obtidos através da conta citada, final 003”* (fl. 34).

Em razão da apresentação deficiente de documentos, da não inclusão de tais valores em folhas de pagamento e GFIP, bem como da impossibilidade de identificar nominalmente os favorecidos através da contabilidade, a fiscalização efetuou o lançamento de ofício da importância que reputou devida, nos termos do § 3º, do art. 33, da Lei n.º 8.212/91, com base nos lançamentos contábeis.

Da participação nos lucros

Com relação ao à participação nos lucros – PLR, tal verba foi paga nas competências 04/2005; 09/2005; 04/2006; 09/2006; 10/2006; 03/2007; 10/2007; 04/2008 e 09/2008. Afirma a autoridade fiscal que o contribuinte não apresentou à fiscalização qualquer documentação relativa a este benefício, apesar de reiteradamente, ter sido intimado para tanto.

Explanou que a PLR isenta deve observar os requisitos da lei específica. Neste sentido, não basta a mera previsão de acordo coletivo, por exemplo, pois é necessário ainda que tal acordo preveja regras claras e objetivas, como, por exemplo, índices de produtividade, qualidade e lucratividade, e programas de meta e resultados.

Assim, não tendo o trabalhador obtido parcela do seu rendimento associado ao resultado da empresa como um todo, mas apenas quanto a sua atividade laboral, a fiscalização entendeu que o dito benefício tem natureza salarial, com base no art. 28, I da Lei n.º 8.212/1991.

Das rubricas pagas em folha de pagamento

Com base na Lei 8.212/91, art. 22, inciso I, e art. 4º, inciso I, do CTN, a fiscalização explica que conceito de salário de contribuição não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. Argumentou que a lei veio definir, expressamente, quais os pagamentos não integrariam o salário de contribuição, nos termos do art. 28, § 9º e alíneas, motivo pelo qual considerou diversas rubricas constantes em folha como vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral e, conseqüentemente, base de cálculo para o presente lançamento.

Por fim, apresentou os códigos de levantamento utilizados e as alíquotas aplicadas, de acordo com o que consta no referido relatório fiscal:

- a) "AL": ALIMENTAÇÃO -DO TRABALHADOR — período: 10/2005; 12/2005 a 06/2007; 08/2007 a 10/2008
- b) "AL2": ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR — período: 12/2008
- c) "FP": DIFERENÇAS DE FOLHA DE PAGTO — período: 09/2005 a 10/2008
- d) "FP1": DIFERENÇAS DE FOLHA DE PAGTO — período: 04 a 08/2005
- e) "FP2": DIFERENÇAS DE FOLHA DE PAGTO — período: 12/2008
- (...)

11. Alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo, para apuração do débito foi:

- a) Contribuição para Outras Entidades e Fundos - Terceiros: 5,8%

Levantamentos AL; AL2; FP; FP1 e FP2;

Além do mais, a fiscalização informa que foi formalizada RFFP, pela ocorrência, em tese, de crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, e por Crime, em tese, Contra Ordem Tributária, ambas encaminhadas ao MPF.

Por fim, nesta fiscalização, com base nos mesmos elementos de prova, foram emitidos os seguintes autos de infração (incluindo o presente caso):

- AI Debcad 37.266.397-4: Contribuições Previdenciárias - Patronal;
- AI Debcad 37.266.398-2: Contribuições Previdenciárias - Segurados;
- AI Debcad 37.266.399-0: Contribuição a Outras Entidades e Fundos - Terceiros.
- AI Debcad 37.266.394-0: Falta de declaração de fatos geradores em GFIP.

- AI Debcad 37.266.395-8: Entrega deficiente de livros relacionados aos fatos geradores.
- AI Debcad 37.266.396-6: Entrega deficiente de arquivos digitais.
- AI Debcad 37.266.406-7: Não fazer lançamentos em títulos próprios da contabilidade.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 48/58 em 29/12/2010. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campinas/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Inconformada a empresa apresenta Impugnação relatando inicialmente e sumariamente a motivação do lançamento mencionando os fatos geradores da obrigação tributária. Em seguida e em preliminar argumenta que por força da aplicação da Sumula Vinculante 08 os créditos apurados nas competências 01/2005 a 11/2005 encontram-se decadentes, razão pela qual não deveriam ter sido exigidos pela autoridade fiscal.

Quanto ao mérito entende que o fornecimento de alimentação e a Participação nos Lucros aos segurados empregados não compõem o salário de contribuição previdenciário, com esse pagamento a empresa espera apenas proporcionar o aumento na produtividade e o bem-estar dos mesmos.

Acrescenta que não obstante a empresa ter distribuído lucros sem o devido acordo coletivo o Supremo Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que a verba quando paga espontaneamente e de acordo com programa efetivo de participação não integra o salário de contribuição previdenciário.

Não são devidos ainda os valores lançados sobre as rubricas pro - labore e contribuintes individuais, pois a autoridade fiscal infringiu com o ato a legislação previdenciária vez que a letra "a" inciso IV, artigo 9 do Decreto 3.048/99 foi revogado pelo Decreto 3.265/99.

A Representação Fiscal para Fins Penais não se sustenta tendo em vista que a empresa não cometeu nenhum delito de sonegação por que afinal não existe contribuição previdenciária sobre os fatos geradores apontados pela fiscalização.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campinas/SP julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 341/350 do processo principal nº 19311.000709/2010-18):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2008

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO. PRAZO.

É de cinco anos o prazo de que a seguridade social dispõe para constituir os seus créditos, contado, no caso de ter havido recolhimento parcial das contribuições devidas, da data da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADOS EMPREGADOS

A remuneração paga, creditada ou devida à qualquer título, aos segurados empregados integra o salário de contribuição, pelo que a empresa está obrigada ao recolhimento das contribuições sociais sobre ela incidentes, na forma e no prazo estabelecidos na legislação de regência.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

Quando em desacordo com a legislação específica, os valores recebidos pelos empregados a título de participação nos lucros e/ou resultados da empresa possuem natureza salarial, sujeitando-se à incidência das contribuições previdenciárias.

ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. VALORES DESPENDIDOS POR EMPRESA NÃO INSCRITA NO "PAT".

Os valores despendidos por empresa não inscrita no "PAT", a título de despesas com a alimentação dos trabalhadores a seu serviço, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da pessoa jurídica e dos próprios segurados.

REPRESENTAÇÃO FISCAL.

Não compete a esta instância administrativa emitir qualquer juízo sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A autoridade julgadora de primeira instância entendeu pela decadência de parte do lançamento tributário, qual seja, das competências de 04/2005 a 11/2005, em razão do transcurso de mais de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a ciência do contribuinte do lançamento, que ocorreu em 07/12/2010, tendo em vista a existência de recolhimentos parciais efetuados pelo RECORRENTE nas referidas competências (fl. 273 do processo principal nº 19311.000709/2010-18), aplicando-se, para tais competências, a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, o valor do crédito devido foi retificado para R\$ 130.566,72.

Consta no termo de fl. 74 que o presente processo foi juntado por apensação ao processo nº 19311.000709/2010-18 (processo da obrigação principal AI Debcad 37.266.397-4: Contribuição patronal e adicional para SAT/RAT).

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 26/10/2011, conforme AR de fl. 76, apresentou o recurso voluntário de fls. 93/107 (PDF págs. 78/92) em 22/11/2011.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.
É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Decadência

A RECORRENTE pleiteia, em seu recurso voluntário, o reconhecimento da decadência dos créditos até a competência de 11/2005, passo que tomou ciência do presente lançamento em 07/12/2010. Assim, alega que o julgador de piso não analisou tais argumentos, enquanto se baseia na Súmula Vinculante nº 08 do STF e no art. 150, §4º, do CTN para alegar a decadência das referidas competências.

Contudo, entendo que o recurso não merece ser conhecido nesta parte, pois o presente processo envolve o período de 04/2005 a 12/2008 e a decisão recorrida já acatou o pleito da RECORRENTE quando reconheceu a decadência dos créditos tributários até a competência de 11/2005, não remanescendo, neste processo, a cobrança de qualquer valor anterior a tal competência.

Como já exposto, a DRJ de origem já observou a Súmula Vinculante nº 08 do STF e reconheceu a aplicação do prazo decadencial quinquenal ao presente caso. Ato contínuo, após verificar a existência de recolhimentos parciais efetuados pelo RECORRENTE nas competências 04/2005 a 11/2005 (conforme aponta o extrato de fl. 273 do processo principal nº 19311.000709/2010-18), aplicou a regra de contagem nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Contudo, diferentemente dos demais processo vinculados ao presente, o período de lançamento deste caso é de 04/2005 a 12/2008. Ou seja, não houve lançamento de contribuições destinadas a Terceiros relativas às competências 01/2005, 02/2005 e 03/2005 (para as quais, nos demais lançamentos, foi aplicada a regra do art. 173, I, do CTN em razão da ausência de pagamento parcial antecipado).

Sendo assim, tendo em vista que a RECORRENTE pleiteia o reconhecimento da decadência até a competência 11/2005 e a DRJ reconheceu a decadência do crédito lançado nas competências de 04/2005 a 11/2005, não há mais crédito anterior a 11/2005 a ser discutido neste processo. Reafirmo que as competências 01/2005, 02/2005 e 03/2005 **não** são objeto deste caso.

Portanto, entendo que perdeu o objeto o pleito da RECORRENTE.

MÉRITO

Alimentação Fornecida *in natura*

A RECORRENTE informa ter cozinha e restaurante em suas dependências, onde fornece diariamente a seus empregados café da manhã, almoço, café da tarde e jantar, e desconta valor inexpressivo a título de refeição, alegando não ser considerado como salário “*in natura*”.

Consta no relatório fiscal que a contribuinte fornece alimentação *in natura*, e que tais verbas não podem ser afastadas do salário de contribuição pois a RECORRENTE não se inscreveu no PAT, conforme requer a Lei.

Sem maiores delongas, entendo por aplicar, para fins de resolução da lide, na parte relativa a rubrica “alimentação”, o posicionamento da própria Administração Tributária, exarada no Ato Declaratório n.º 03, de 20/12/2011, da Procuradoria da Fazenda Nacional, o qual se baseou no Parecer PGFN CRJ n.º 2.117/2011. Eis o disposto no referido Ato Declaratório:

ATO DECLARATÓRIO N.º 03 /2011

A PROCURADORAGERAL DA FAZENDA NACIONAL,

no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/N.º 2117 /2011, desta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

JURISPRUDÊNCIA: Resp n.º 1.119.787SP (DJe 08/05/2010), Resp n.º 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp n.º 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp n.º 719.714/PR (DJ24/04/2006), Resp n.º 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp n.º 977.238/RS (DJ 29/11/2007).

Diante desse entendimento, e constando dos autos que a empresa fornece os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações, *in natura*, tais verbas devem ser afastadas do lançamento em comento. Em que pese a RECORRENTE não se encontrar devidamente cadastrada no PAT, não deve incidir a contribuição previdenciária uma vez comprovado que as verbas atenderam tal finalidade.

Cito abaixo ementa de acórdão proferido por esta Turma (Acórdão n.º 2201-003.600):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O ticket-refeição (ou vale-alimentação) se aproxima muito mais do fornecimento de alimentação in natura do que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos ao empregado a título de alimentação in natura.

Oportunamente, adoto como razões de decidir deste caso o voto proferido pela Ilustre Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora do acórdão acima mencionado:

"No meu entender, o ticket-refeição (ou vale-alimentação) se aproxima muito mais do fornecimento de alimentação in natura do que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados, sendo que a inscrição no PAT seria uma mera obrigação acessória, cujo descumprimento não descaracteriza a natureza jurídica desse fornecimento.

Além disso, considero que não se faz relevante a forma pela qual é feita o pagamento da verba, pois sua natureza não se altera pela forma de fornecimento.

Evidentemente, o pagamento pelo fornecimento direto dos alimentos na própria empresa reduz o risco de utilização remuneratória indevida da verba.

Apesar desse contexto, não é possível entender que o pagamento na forma de ticket (fornecimento de alimentos por empresas conveniadas, fora das instalações da empresa, mediante apresentação de um cartão) seria necessariamente utilizado para remunerar o trabalhador, pois a má-fé não se presume, devendo ser comprovada.

(...)"

Desta forma, considerando o posicionamento mais recente da administração tributária que determina que o pagamento de auxílio alimentação *in natura* não faz parte do salário contribuição, afasto a incidência das contribuições previdenciárias lançadas por meio do presente processo, por entender se enquadra como auxílio alimentação pago *in natura*, aplicando-se o disposto no Parecer PGFN nº 2.117/2011 ao presente caso.

Contribuições Previdenciárias sobre PLR

A fiscalização informou que a RECORRENTE não apresentou qualquer documentação relativa à PLR paga aos seus empregados no período fiscalizado, apesar de reiteradamente ter sido intimada para tanto. Com isso, restou impossibilitada a análise do cumprimento dos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

E sua defesa, a RECORRENTE afirma que “*forneceu o benefício de participação nos lucros para proporcionar o aumento de produtividade, bem estar de seus empregados e eficiências funcionais*”. Ademais, aponta que tais valores foram pagos “*em 2 (duas) vezes nos*

anos de 2005 2006, 2007 e 2008 em dois semestres, nos termos do Art. 3º, § 2º da lei 10.101/2000” e defendeu a validade dos pagamentos efetuados em decorrência de planos mantidos espontaneamente pela empresa (fl. 100 – PDF pág. 85).

Contudo, as alegações da RECORRENTE não as socorre, especialmente porque, no caso, falta a comprovação da existência de qualquer plano de PLR mantido pela empresa no período, seja mediante acordo coletivo, seja através de plano próprio mantido espontaneamente.

Sobre o tema, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, entendo ser extremamente didático o voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão n.º 2201-003.723, a conferir:

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 Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera 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 n.º 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 n.º 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 de dúvida, 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 n.º 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 n.º 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto n.º 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei n.º 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 n.º 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.

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**.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as

metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei n.º 10.101/00.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei n.º 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se ***“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”***.

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

São estes os requisitos que devem ser observados pela fiscalização para afastar a incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o PLR pago. Em síntese, para verificação da validade da isenção, *in casu*, cabe ao fisco tão somente verificar que o mencionado programa atendeu as regras da Lei n.º 10.101/2000.

Pois bem, findada essa digressão sobre o conceito jurídico tributário da isenção outorgada para à remuneração paga a título de PLR, é imperioso verificar se existe acordo de PLR mantido pela RECORRENTE e que atenda aos requisitos estipulados pela Lei.

Segundo a autoridade lançadora expôs no Relatório Fiscal acostado às fls. 31/41, a RECORRENTE não apresentou qualquer documentação relativa à PLR paga, apesar de reiteradamente ter sido intimada para tanto.

A decisão do STJ colacionada pela RECORRENTE, no sentido de reconhecer a validade de planos próprios mantidos espontaneamente, também não a socorre, pois o presente caso esbarra numa condição anterior, visto que sequer há a comprovação da existência de um plano de PLR para ser considerado como válido.

Sem a apresentação do plano, não há como avaliar se o mesmo cumpre os requisitos da Lei n.º 10.101/2000.

Assim, em razão da completa ausência de informações acerca da existência de qualquer acordo ou instrumento de negociação entre a empresa e os segurados empregados, conclui-se que os pagamentos a título de PLR realizados não cumpriram nenhum dos requisitos impostos pela legislação específica. Desse modo, as verbas integram o salário-de-contribuição e sobre elas incidem as contribuições previstas na legislação previdenciária, não havendo qualquer irregularidade no procedimento fiscal.

Portanto, não merece razão os argumentos da RECORRENTE.

Do pagamento a Autônomos e Pró-labore

Conforme bem apontou a DRJ de origem, os pagamentos efetuados a contribuintes individuais não foram incluídos na base de cálculo deste processo, justamente porque a contribuição destinada a Terceiros não incide sobre tais valores.

Portanto, não merece conhecimento esta parte do recurso pois suas razões não guardam pertinência com a matéria em análise.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Em suas razões, a RECORRENTE apresenta argumentos sobre a impossibilidade de emissão de RFFP no presente caso, tendo em vista que alega não ter incidido em nenhum dos crimes apontados pela fiscalização.

Contudo, a análise de tais questões não compete ao CARF, conforme expõe a Súmula CARF n.º 28, abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, deve ser negado o pleito do RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio. E, na parte conhecida, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, apenas para afastar do lançamento as verbas decorrentes de alimentação *in natura* fornecida pela contribuinte.

Por fim, como forma de saneamento dos autos, sugiro seja juntada ao presente processo a cópia da decisão proferida pela DRJ quando da apreciação do presente caso (que se encontra acostada às fls. 341/350 do processo principal n.º 19311.000709/2010-18), a fim de facilitar o seu manuseio.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim