



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

**Processo nº** 35366.000382/2004-49  
**Recurso nº** 153.252 Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-00.827 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de dezembro de 2009  
**Matéria** COOPERATIVA E SALÁRIO INDIRETO - PLR E BOLSA ESTUDOS  
**Recorrente** GELRE TRABALHO TEMPORÁRIO S/A  
**Recorrida** SECETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

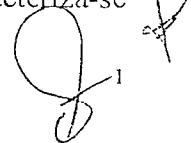
**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2000 a 28/02/2001

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

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica - artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91-, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados, o que não se vislumbra no pagamento à parte dos segurados empregados da empresa, tendo em vista a inexistência de disposição legal expressa exigindo a sua extensão à totalidade dos funcionários, sendo defeso ao aplicador da lei coarctar os ditames daquela norma, conferindo interpretação que não decorre literalmente do seu próprio bojo, a partir de meros subjetivismos.

AUXÍLIO-BOLSA ESTUDOS. HIPÓTESE DE ISENÇÃO NÃO CONFIGURADA. INOBSERVÂNCIA REQUISITOS LEGAIS De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, os valores concedidos aos funcionários e diretores da empresa a título de Plano Educacional, *in casu*, Auxílio-Bolsa de Estudos, conquanto que guarde consonância com as atividades por ela desenvolvidas e extensivo a totalidade dos empregados e diretores, estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Tendo a contribuinte pago aludida verba somente a parte de seus segurados empregados e/ou diretores, caracteriza-se

  
J. S. M. P.

como salário indireto, sujeitando-se, assim, à incidência das contribuições previdenciárias.

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS MEDIANTE COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de acordo com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. Nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

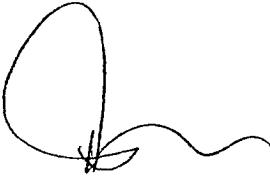
TAXA SELIC E LEGALIDADE. Não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade na utilização da taxa de juros SELIC para aplicação dos acréscimos legais ao valor originário do débito, porquanto encontra amparo legal no artigo 34 da Lei nº 8.212/91.

PAF. APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. De conformidade com os artigos 62 e 72, § 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2 do antigo 2º CC, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

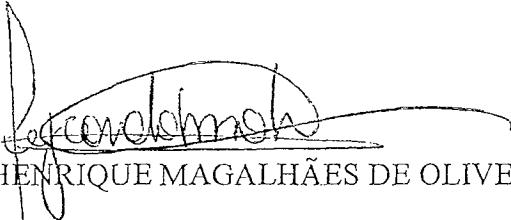
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância; e II) Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a tributação sobre as verbas pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou por negar provimento ao recurso.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente

  
RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

GELRE TRABALHO TEMPORÁRIO S/A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da decisão da então SRP em São Paulo/SP - Centro, DN nº 21.401.4/0138/2004, que julgou procedente o lançamento fiscal referente a diferenças de contribuições sociais devidas ao INSS, correspondentes à parte dos segurados, da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros (Salário Educação, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais/autônomos, em relação ao período de 01/2000 a 02/2001, conforme Relatório Fiscal, às fls. 188/192, consubstanciadas nos seguintes levantamentos:

**E-16** – relativo as remunerações pagas aos segurados empregados efetivos e contribuintes individuais (autônomos e pró-labore), extraídas da contabilidade da empresa;

**AA-2** – concernentes aos valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, considerados como salário de contribuição, em face da inobservância dos requisitos constantes da legislação de regência, especialmente a MP nº 794/1994, convertida na Lei nº 10.101/2000, tendo em vista que não foram concedidos aos empregados temporários a exemplo do que ocorreu com os efetivos;

**AA3** – referente a Auxílio-Bolsa Estudo (cursos de pré-vestibular, nível superior, preparação para exame da OAB, pós graduação e mestrado) que, igualmente, não fora concedido a totalidade dos empregados, somente aos funcionários efetivos, em total afronta ao disposto no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, constituindo-se, assim, salário indireto, sujeito à tributação em epígrafe;

**AME** – contribuições incidentes sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho médico, nos termos do artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91;

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 13/02/2004, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 423.543,37 (Quatrocentos e vinte e três mil, quinhentos e quarenta e três reais e trinta e sete centavos).

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 297/356, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade da decisão recorrida, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar os documentos colacionados aos autos junto a impugnação, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando todas as alegações suscitadas na sua peça inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Contrapõe-se ao lançamento fiscal, sobretudo em relação à incidência de contribuições previdenciárias sobre as importâncias concedidas aos segurados empregados a

título de PLR, sustentando que tal pagamento se deu com base em Acordo Coletivo, em observância aos requisitos constantes dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, notadamente a Lei nº 10.101/2000, os quais não exigem o pagamento extensivo a trabalhadores temporários, como pressuposto de não incidência dos tributos ora exigidos sobre aqueles valores, mormente quando estes somente não os recebem em razão da grande rotatividade, com menor envolvimento nas atividades da sociedade empresarial.

Defende que a PLR constitui verdadeira imunidade, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que é norma cogente e auto aplicável, independentemente de lei específica.

Insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, especialmente quanto a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores do Auxílio-Bolsa Estudo fornecido pela contribuinte aos seus empregados efetivos, inferindo que os funcionários temporários somente não recebem esse benefício em virtude do curto espaço de tempo em que permanecem prestando serviços na empresa, chegando a ser, em determinadas ocasiões, de apenas alguns dias.

Ademais, alega que a Bolsa-Auxílio Estudo não possui natureza remuneratória, não devendo ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Quanto aos serviços de assistência médica prestados por cooperados a partir de cooperativas de trabalho, aduz que a incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor bruto de tais serviços é totalmente inconstitucional, contrariando os ditames do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, notadamente quando os cooperados não prestaram serviços à empresa, mas, sim, aos seus funcionários.

Argumenta que a autoridade julgadora administrativa tem competência para se furtar de aplicar norma inconstitucional, sendo a apreciação de inconstitucionalidades e ilegalidades de leis ou atos normativos aceita pela doutrina e jurisprudência, tornando defeso ao julgador da esfera administrativa se esquivar dos argumentos ofertados pela contribuinte, relativamente a ilegalidade/inconstitucionalidade do desvio de 20% das contribuições sociais dévidas ao INSS para outros fins que não sejam o custeio da Previdência Social, não podendo a recorrente ser compelida a pagar os tributos ora lançados.

Sustenta ser ilegal e inconstitucional a contribuição ao SAT, por desrespeitar o princípio da estrita legalidade, inscrito nos artigos 5º, inciso II; e 150, inciso I, da CF, eis que a Lei nº 8.212/91 não definiu a conceituação de atividades preponderantes nem delimitou os parâmetros dos três graus de risco das atividades econômicas, não podendo um Decreto contemplar tais definições por afrontar com nossa Carta Magna, sendo competência do Poder Legislativo, a partir de uma Lei Complementar.

Após tecer comentários acerca da origem da contribuição destinada ao Salário-Educação e SEBRAE, assevera que referida cobrança é inconstitucional/ilegal, tendo em vista, entre outros motivos, a não recepção pela CF/88, bem como por inexistir Lei Complementar instituidora.

Opõe-se à contribuição previdenciária destinada ao INCRA, vindicando sua exclusão do presente lançamento, suscitando que referida exação afronta de forma flagrante a CF, especialmente por ser empresa urbana de trabalho temporário e inexistir dispositivo

constitucional determinando a sua vinculação com outra categoria econômica (rural), sem qualquer benefício próprio.

Argúi a constitucionalidade da TAXA SELIC, aduzindo para tanto, entre outros motivos, que sua instituição decorreu de resolução do Banco Central, e não por lei, não podendo, dessa forma, ser utilizada em matéria tributária, por desrespeitar o Princípio da Legalidade. Alega, ainda, tratar-se referida taxa de juros remuneratórios, o que a torna ilegal e inconstitucional. Traz à colação inúmeras decisões de nossos Tribunais.

Contrapõe-se à multa aplicada, por considerá-la confiscatória e abusiva, sendo por conseguinte, ilegal e/ou inconstitucional, devendo ser excluída do crédito em questão.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos-NFLD, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

A então Secretaria da Receita Previdenciária apresentou contra-razões, às fls. 367/368, em defesa da decisão recorrida, propondo a sua manutenção.

Incluído na pauta do dia 20/04/2005, a Colenda 4<sup>a</sup> Câmara do CRPS entendeu por bem converter o julgamento em diligência para que a autoridade fazendária se manifestasse a propósito dos documentos e alegações ofertadas pela contribuinte, além de outros esclarecimentos, conforme Decisório nº 56/2005, às fls. 369/373, da lavra do ilustre Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

Em atendimento à diligência requerida, os nobres fiscais autuantes elaboraram Informação Fiscal, às fls. 381/382, refutando as razões recursais da contribuinte, corroborando as alegações iniciais da fiscalização, em defesa da pretensão fazendária.

Reincluído em pauta, o julgamento fora novamente convertido em diligência, com o fito de oportunizar à contribuinte a se pronunciar a respeito da Informação Fiscal, às fls. 381/382, assim o tendo feito, mediante petição de fls. 390/393, reiterando as alegações de recurso, propugnando pela decretação da improcedência do feito.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo a examinar as alegações recursais.

### PRELIMINAR NULIDADE DECISÃO RECORRIDA

Preliminarmente, requer a autuada a decretação da nulidade da decisão recorrida, por entender que a autoridade julgadora de primeira instância deixou de apreciar os documentos e parte das alegações inseridas em sua defesa inaugural, especialmente quanto a ilegalidade e/ou constitucionalidade da exigência das contribuições destinadas ao SAT, INCRA, SESC e SEBRAE, em total preterição do direito de defesa do contribuinte.

Muito embora a contribuinte lance referida assertiva, não faz prova ou indica qual omissão que o julgador guerreado teria incorrido, capaz de ensejar a preterição do seu direito de defesa. Como se observa do *decisum* atacado, de fato, a autoridade julgadora não adentrou a todas as alegações suscitadas pela então impugnante.

Tal fato isoladamente, porém, não tem o condão de configurar preterição do direito de defesa da contribuinte, mormente quando este não afirma qual teria sido o prejuízo decorrente da conduta do julgador de primeira instância.

Ademais, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, a qual vem sendo seguida à risca por esta instância administrativa, entende que o simples fato de o julgador não dissertar a propósito de todas as razões recursais do contribuinte não implica em nulidade da decisão, especialmente quando a recorrente lança uma infinidade de argumentos desprovidos de qualquer amparo legal ou lógico, com o fito exclusivo de protelar a demanda.

A corroborar esse entendimento, cumpre trazer à baila Acórdão exarado pela 5ª Turma do STJ, nos autos do HC 35525/SP, com sua ementa abaiixo transcrita:

*"HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. NEGATIVA DE AUTORIA. NULIDADE DA SENTENÇA. LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA DO MAGISTRADO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA.*

[...]

2. O só fato de o julgador não se manifestar a respeito de um ou outro argumento da tese defendida pelas partes não tem o condão de caracterizar ausência de fundamentação ou qualquer outro tipo de nulidade, por isso que não o exigem, a lei e a Constituição, a apreciação de todos os argumentos apresentados, mas que a decisão judicial seja devidamente motivada, ainda que por razões outras (*Princípio da Livre Convicção Motivada e Princípio da Persuasão Racional*, art.

*157 do CPP). [...]” (Julgamento de 09/08/2007, Publicado no DJ de 10/09/2007)*

Nesse sentido, basta que o julgador adentre às questões mais importantes suscitadas pelo recorrente, decidindo de forma fundamentada e congruente, para que sua decisão tenha plena validade.

No presente caso, extraí-se da defesa inaugural que o contribuinte traz à colação inúmeras alegações, inclusive, a propósito de constitucionalidade de leis, as quais não são oponíveis na esfera administrativa, bem como outras que não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal. Assim, não se pode exigir que o julgador exponha e refute tais razões infundadas ou ilógicas.

Pugna, ainda, a recorrente pela decretação da nulidade da decisão recorrida sob o argumento de que a autoridade julgadora se baseou nas informações e documentos constantes dos autos, privilegiando tal documentação em detrimento dos argumentos e elementos colocados a sua disposição na impugnação, impondo a conversão do julgamento em diligência para produção de provas indispensáveis ao deslinde da controvérsia.

Em que pesa o esforço da recorrente, sua irresignação, contudo, não merece acolhimento. Ao contrário do que alega a contribuinte, a autoridade recorrida não privilegiou o lançamento em prejuízo das razões e documentos apresentados pelo então impugnante.

Observe-se, com relação aos documentos e razões ofertadas pelo contribuinte, que o julgador de primeira instância foi muito feliz em sua decisão, tendo em vista que cabe exclusivamente a ele conceder a força probante que assim entender. A documentação constante do processo se presta justamente para formar a convicção do julgador, podendo interpretá-la da forma que melhor entender, refutá-las ou desconsiderá-las, de acordo com sua convicção, conquanto que de forma fundamentada. Aliás, é o que determina o artigo 29 do Decreto 70.235/1972, como segue:

*“Seção VI*

*Do Julgamento em Primeira Instância*

*[...]*

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”*

Assim, o pleito do recorrente não tem o condão de macular a decisão recorrida, porquanto o julgador de primeira instância procedeu da melhor forma, exarando decisão fundamentada, debatendo acerca das razões pertinentes lançadas pelo contribuinte, formando livremente sua convicção, nos termos do dispositivo legal encimado.

**MÉRITO**

**1. – DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR**

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, a lavratura da presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD deveu-se a constatação de contribuições previdenciárias pretensamente devidas pela empresa ao INSS, incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados “efetivos” a título de Participação nos Lucros e Resultados.



Entendeu a autoridade lançadora que tais importâncias foram concedidas em desacordo com a legislação que contempla a matéria, mais precisamente a Lei nº 10.101/2000, uma vez que somente eram pagas aos empregados efetivos, o que não ocorria com os funcionários temporários, não sendo, portanto, extensivo à totalidade dos segurados empregados em total afronta ao Diploma Legal retomencionado.

Por sua vez, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, por entender que os valores concedidos aos segurados empregados “efetivos” a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme ditames inscritos na legislação de regência, especialmente o artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, c/c artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 3.212/91, sobretudo quando pagos em observância à MP nº 794/94 e reedições, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Esclarece que tratando-se de empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra, os funcionários contratados temporariamente não fazem jus à aludida verba em razão da grande rotatividade, com menor envolvimento nas atividades da sociedade.

Argumenta que a PLR constitui verdadeira imunidade, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que é norma cogente e auto aplicável, independentemente de lei específica.

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência que contempla a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

*“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;”*

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

*“Art. 28. [...]*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:*

[...]

*j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.” (grifos nossos)*

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

*“Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.*

*Parágrafo único. 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:*

*a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*

*b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.*

*[...]*

*§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.*

*[...]"*

Após reedições a MP retro foi convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

*“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 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 funcional dos trabalhadores.

[...]

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhistico, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]"

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa a participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada, constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entremes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das

contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, inobstante tratarem de isenção, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, *in verbis*:

*"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II – outorga de isenção;*

*III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias””*

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.”*

Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer tipo de isenção, *in casu*, imunidade, que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor condições que não decorrem da lei seca.

Outro não é o entendimento do eminent doutrinador Leandro Paulsen que, ao discorrer sobre a matéria, assim preleciona:

*“Não se pode exigir senão o cumprimento dos requisitos previstos na lei isentiva. O artigo 111 do CTN também se presta ao afastamento de requisitos não estabelecidos, por lei, como condição ao gozo da isenção.”*

*(Paulsen, Leandro – “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008 – pág. 876)*

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descharacterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de PLR, pelo simples fato de não ser extensiva à totalidade dos empregados da empresa, alcançando tão somente os “efetivos”, não beneficiando, assim, os empregados temporários.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal atuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste relator, a conclusão da exigência da extensão à totalidade dos segurados empregados da empresa na concessão da PLR não encontra sustentáculo nos parágrafos 1º e 2º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, em nenhum momento o legislador contemplou a obrigatoriedade da extensão da PLR à totalidade dos segurados empregados, ao contrário do que ocorre com outros tipos de hipótese de não incidência e/ou isenção de contribuições previdenciárias, como por exemplo, Bolsa Estudo que apreciaremos adiante.

O que a lei determina é a utilização de “[...] 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 [...]”.

Com efeito, tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos à concessão de referida benesse, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, acima transcrita, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal e/ou limitá-lo.

Assim não o tendo feito, torna-se defeso ao intérprete da lei, especialmente àqueles que exercem a atividade judicante no âmbito administrativo, concluir diversamente daquilo que a norma estabelece de forma clara e objetiva.

Dessa forma, a exigência do pagamento da PLR a todos os funcionários da empresa é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando não encontra guarida no artigo 2º, e parágrafos, da Lei nº 10.101/2000. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo.

Repto, inexiste no dispositivo legal retro, à toda evidência, qualquer outro pressuposto legal que não sejam os supramencionados, capaz de justificar a tributação pretendida pela fiscalização.

Observe-se que os demais requisitos legais indispensáveis ao pagamento da PLR aos empregados não foram contestadas pela fiscalização, restando claro, assim, o cumprimento de tais pressupostos.

Nessa toada, impende excluir do presente crédito previdenciário as contribuições incidentes sobre os valores concedidos aos funcionários “efetivos” a título de Participação nos Lucros e Resultados, eis que a legislação de regência não exige a extensão à totalidade dos segurados empregados da empresa, como acima demonstrado.

## 2. – DO AUXÍLIO-BOLSA ESTUDOS

No que tange aos valores pagos aos empregados “efetivos” da empresa concernente ao Auxílio-Bolsa Estudos, excluindo-se do benefício os funcionários temporários, inobstante os argumentos da contribuinte, idênticos aos do levantamento PLR, razão assiste à fiscalização.

Isto porque, ao contrário do que ocorre com a Participação nos Lucros e Resultados, o legislador, ao estabelecer a hipótese de não incidência de contribuições

previdenciárias sobre as verbas pagas a título de Bolsa Estudo, além de outros requisitos, exigiu EXPRESSAMENTE à extensão à totalidade dos empregados da empresa.

É o que se extrai do artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa*

[...]

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

[...]

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 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.”*

Conforme se verifica do dispositivo legal encimado, para que o valor pago a título de Plano Educacional, *in casu*, Bolsa de Estudos, não seja incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias, deverá preencher alguns requisitos, quais sejam:

- 1) Vinculação à atividade da empresa;
- 2) Não substitua parcela salarial; e
- 3) Extensivo a todos os funcionários.

No presente caso, afora o suposto cumprimento aos itens 1 e 2, eis que a fiscalização nada declinou a respeito, observa-se que não fora observada a exigência da extensão de referido benefício à todos os empregados da empresa. Aliás, a própria recorrente confirma esse fato, procurando justificá-lo de inúmeras maneiras, o que não é capaz de rechaçar a tributação sobre essas importâncias, uma vez que a legislação pertinente contempla a exigência suscitada pelo Fisco.

Ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a parte dos segurados empregados na forma de Auxílio-Bolsa Estudos, teríamos que interpretar o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

Com efeito, nos termos do artigo 28, § 9º, não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas pelo empregado ali elencadas, sendo defeso a interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a incluir outras verbas, senão aquela(s) constante(s) da norma disciplinadora do “benefício” em comento, ou mesmo afastar os requisitos legais para tanto, em observância ao disposto nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN.

Nesse sentido, tendo a contribuinte concedido somente a parte de seus segurados empregados Auxílio-Bolsa Estudos, não há que se falar em não incidência de contribuições previdenciárias sobre referidas verbas, por se caracterizarem como salário de contribuição, impondo a manutenção do feito.

#### DA APRECIAÇÃO DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES/ILEGALIDADES NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Relativamente às ilegalidades e/ou constitucionalidade suscitadas pela contribuinte, além da exigência dos tributos ora lançados, com os respectivos acréscimos legais, encontrar respaldo na legislação previdenciária/tributária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou constitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de constitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Sumula nº 02, do 2º Conselho de Contribuintes, aprovada na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, assim estabelece:

*“O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de legislação tributária.”*

E, segundo o artigo 72, § 4º do Regimento Interno do CARF, as Súmulas dos Conselhos de Contribuintes, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre constitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

*“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precípua mente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:*

*I – processar e julgar, originariamente:*

*a) a ação direta de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;*

*[...]*

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, também em relação a ilegalidade e constitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

#### DA TAXA SELIC

Por fim, insurge-se a contribuinte contra a aplicação da Taxa Selic, por entender ser ilegal e constitucional, entendimento que, igualmente, não tem o condão de macular a exigência em questão.

Destarte, as contribuições sociais arrecadadas pelo INSS estão sujeitas à taxa referencial do SELIC – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, nos termos do artigo 34 da Lei nº 8.212/91, não prosperando a alegação da impossibilidade/ilegalidade de sua utilização, senão vejamos:

*“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)*"

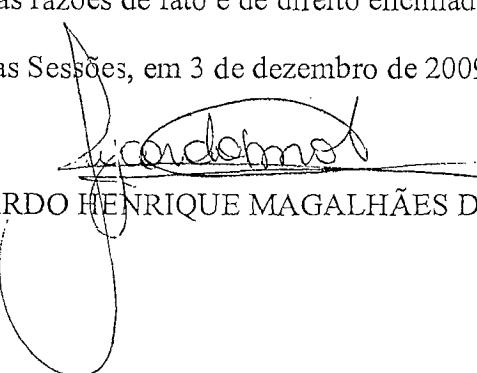
Nesse sentido, devida a contribuição e não sendo recolhida até a data do vencimento, fica sujeita aos acréscimos legais na forma da legislação de regência. Portanto, correta a aplicação da taxa SELIC, com fulcro no artigo 34 da Lei nº 8.212/91.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expresso sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para afastar a tributação sobre as verbas pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, pelas razões de fato e de direito encimadas.

Sala das Sessões, em 3 de dezembro de 2009

  
RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA - Relator