



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10805.722544/2011-85
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.463 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrentes BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, na parte em que não restam demonstrados a legislação interpretada de forma divergente e o alegado dissídio jurisprudencial em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. NÃO EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA.

Sob os normativos vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação, os valores relativos ao auxílio educação, não extensível à totalidade de empregados e dirigentes a serviço da empresa, submetem-se às contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

ACORDO DE PLR. HOMOLOGAÇÃO. SINDICATO. BASE TERRITORIAL DIVERSA. EXTENSÃO A LOCALIDADES DA EMPREGADORA ABRANGIDA POR OUTROS SINDICATOS. INADMISSIBILIDADE.

Em respeito aos princípios da unicidade sindical, e em virtude da interpretação restritiva da legislação que leva à exclusão da tributação, não é aceitável um sindicato reger o acordo de PLR dos trabalhadores da mesma empresa em locais que são territorialmente abrangidos por outro sindicato.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em sede de recurso especial, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, em virtude de preclusão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à PLR e ao conhecimento de ofício da retroatividade benigna, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que conheceu integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento integral, e o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deu provimento parcial, apenas quanto à PLR.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração referentes às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (Debcad 37.305.9850), além de contribuições devidas aos terceiros, SENAI, SESI, SEBRAE, INCRA e Salário Educação (Debcad 37.305.9868).

De acordo com o Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições sociais abrangidas no lançamento constam dos seguintes levantamentos:

- C1 – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL: contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, constantes da DIRF e não declaradas em GFIP;
- I1 – INDENIZAÇÃO: relativo a pagamento de Retorno de férias, retorno de doença, retorno de maternidade, retorno de auxílio doença, retorno acidente do trabalho e CIPA
- I2 – GRATIFICAÇÃO: relativo a pagamento de indenização por tempo de serviço.
- B1 BOLSA DE ESTUDO: relativo à bolsa de estudo paga a segurados empregados, não extensivo a todos os empregados e dirigentes a serviço da empresa;

- P1 – PR SEM ACORDO COLETIVO e P2 ACORDO SEM REPRESENTAÇÃO: relativos às contribuições incidentes sobre as importâncias pagas aos empregados das filiais do Rio de Janeiro (CNPJ /004455), Recife (CNPJ /004536), Curitiba (CNPJ /004617), Belo Horizonte (CNPJ /004706), São Pedro (CNPJ /006237) e Bahia (CNPJ /0007=00), a título de participação nos resultados da empresa, em desconformidade com a Lei n.º 10.101/2000;
- P3 PRÊMIOS: relativo às contribuições incidentes sobre as importâncias pagas a segurados contribuintes individuais, por intermédio da empresa People Mais Comunicação Marketing Ltda., sob a forma de créditos eletrônicos – cartões, no âmbito do programa “CIRCUITO PREMIADO

Em sessão plenária de 15/10/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-003.773 (fls. 1704/1719), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados que lhe prestam serviços.

REMUNERAÇÃO CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato.

REMUNERAÇÃO INDIRETA BOLSA DE ESTUDOS, PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS, PRÊMIO INCENTIVO.

Os valores referentes à Bolsa de Estudos, Prêmio Incentivo, Plano de Participação nos resultados, pagos pela empresa em desacordo com a legislação, integram o salário de contribuição.

SALÁRIO EDUCAÇÃO.

Com a publicação da Lei n.º 12.513/2011, que alterou o art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei n.º 8.212/1991, estabelece que não mais integra o salário de contribuição para fins de contribuição previdenciária o benefício de educação.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O resultado do julgamento foi registrado nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em rejeitar as alegações sobre nulidades, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em anular o lançamento por nulidades no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF); b) em dar provimento ao recurso, na questão do auxílio educação, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; c) em negar provimento ao recurso, na rubrica P1, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da

Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por voto de qualidade: a) em não retificar a multa, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em retificar a multa.

O processo foi encaminhado à PGFN em 07/07/2014 (fl. 1720) que apresentou, em 08/07/2014 (fls. 1720), os embargos de declaração de fls. 1721/1724.

Os aclaratórios foram admitidos, porém, quando de sua análise pelo Colegiado, esses não foram conhecidos, conforme Acórdão 2301-004.737 (fls. 1753/1756)

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Notificada da decisão que não conheceu de seus aclaratórios em 08/07/2016, a Fazenda Nacional, em 16/08/2016, interpôs o Recurso Especial de fls. 1758/1774, no intuito de rediscutir a matéria **incidência de contribuição previdenciária sobre a bolsa não extensível à totalidade de segurados e dirigentes da empresa.**

A guisa de paradigma foram apresentados os acórdãos n.º 2401-003.691 e n.º 2401-01.839, cujas ementas, na parte que interessa à presente análise, transcreve-se:

Acórdão n.º 2401-003.691:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2007

[...]

DISPONIBILIZAÇÃO DE BOLSAS DE ESTUDO APENAS A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE CONTRATO DE TRABALHO. NÃO ATENDIMENTO A REGRA QUE ESTABELECE QUE A ISENÇÃO É CONDICIONADA AO FORNECIMENTO DO BENEFÍCIO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O estabelecimento norma empresarial que permita a fruição de plano educacional apenas por empregados com determinado tempo de serviço prestado à empresa fere a regra de isenção que exigia que o benefício fosse estendido a todo o quadro funcional, o que acarreta a incidência de contribuição sobre a verba.

[...]

Acórdão 2401-01.839:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2001 a 30/04/2004

OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA DECLARAÇÃO DE GFIP. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Apresentar a GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária caracteriza infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória.

DISPONIBILIZAÇÃO DE BOLSAS DE ESTUDO APENAS A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE VÍNCULO COM A EMPRESA. NÃO ATENDIMENTO A REGRA QUE ESTABELECE QUE A ISENÇÃO É CONDICIONADA AO FORNECIMENTO DO BENEFÍCIO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O estabelecimento norma empresarial que permita a fruição de plano educacional apenas por empregados com determinado tempo de permanência na empresa fere a regra de isenção que exige que o benefício seja estendido a todo o quadro funcional, acarretando na incidência de contribuição sobre a verba.

[...]

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme despacho datado de 30/10/2016 (1777/1779). Foi analisado somente o primeiro paradigma (Acórdão n.º 2401-003.691).

Aduz a Fazenda Nacional que, de acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades e que, embora existam parcelas que não se sujeitam à exação por estarem fora do seu campo de incidência, a recompensa em virtude de um contrato de trabalho submetem-se às contribuições sobre a folha de salários.

Além disso, a Recorrente infere que a para a não incidência de contribuições previdenciárias, é imprescindível que a verba se enquadre nas hipóteses legais enumeradas exaustivamente na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, onde o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a bolsas de estudo. Porém, destaca a Recorrente, a norma legal elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a tal título não sejam considerados salário-de-contribuição: devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.

Destaca a Fazenda Nacional que a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, deve ser interpretada literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, inciso I. Assim, comprovado que a contribuinte não cumpriu todos os requisitos exigidos pelo dispositivo que veicula o favor legal, sobretudo no que diz respeito à sua extensão a todos os segurados e dirigentes da empresa, a verba paga a título de auxílio educação deve integrar a base de cálculo da contribuição.

Sobre a aplicação da Lei n.º 12.513/2011 ao caso sob análise, reporta-se a ora Recorrente ao art. 144 do CTN para afirmar que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada e que, em virtude de os fatos geradores abrangidos no lançamento terem ocorrido nos anos de 2006 e 2007, referida lei ordinária não seria aplicável ao presente caso.

Requer, por fim, seja conhecido e provido o presente recurso, restabelecendo-se a decisão de primeira instância no que tange à incidência de contribuição previdenciária sobre a bolsa de estudos, quando concedidos a apenas parte dos empregados.

Os autos foram então à Unidade de Origem para ciência da Contribuinte, o que se deu em 02/12/2016 (fl. 1784), sendo que, em 16/12/2016, foram apresentadas as contrarrazões de fls. 1786/1806.

O Sujeito Passivo insurge-se contra o conhecimento do apelo fazendário sob o argumento de que, conforme previsto na legislação processual aplicável, o recurso especial tem como única finalidade a correção de eventual divergência de entendimento que turmas de

câmaras distintas do CARF ou mesmo das câmaras do antigo Conselho de Contribuintes e que a função primordial do recurso especial é viabilizar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais defina qual é a interpretação mais adequada da legislação tributária. Argumenta ainda que essa modalidade recursal não tem como objetivo a revisão da decisão proferida pela instância *a quo*, haja vista que o princípio do duplo grau de jurisdição se exaure, na esfera administrativa, pelo julgamento realizado no âmbito do CARF. Aduz que o que se busca com essa espécie recursal é assegurar, que, sobre um determinado tema jurídico, prevaleça sempre um único entendimento jurisprudencial, garantindo-se, por conseguinte, a segurança jurídica.

Nos termos das Contrarrazões, o recurso especial só deve ser admitido em caráter de exceção, nas hipóteses em que: i) a matéria recorrida seja exclusivamente de direito, haja vista que a CSRF não deve rever fatos e provas; e ii) o dissídio jurisprudencial esteja cabalmente demonstrado.

Alega a Recorrida que a norma condicionava a exclusão do valor pago pelo empregador ao cumprimento dos seguintes requisitos:

- a) que o gasto deveria ser dirigido à educação básica ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades da empresa;
- b) não poderia o benefício substituir parcela salarial; e
- c) que todos os empregados e dirigentes deveriam ter acesso ao auxílio educação fornecido pela empresa.

Contudo, prossegue, o legislador excluiu os requisitos referidos nos itens “a” e “b”, bastando que os valores pagos fossem dirigidos à educação básica ou à educação profissional e tecnológica de empregados para que fosse permitida a sua exclusão do salário-de-contribuição. Em vista disso, o voto vencedor do acórdão recorrido houve por bem dar razão à Recorrida neste ponto, reconhecendo que a nova redação do dispositivo permitia a não inclusão desses valores na base de cálculo das contribuições sociais.

Consoante consta das Contrarrazões, não basta meramente alegar que o acórdão paradigma e o acórdão recorrido apresentam *ratio decidendi* distintas nos dois casos. Antes de tudo, é preciso comprovar que o acórdão recorrido e o paradigma apresentam similitude fática e divergência na solução jurídica dada ao caso que os tornem efetivamente comparáveis, o que não teria ocorrido no caso concreto.

Argumenta que, no Acórdão paradigma n.º. 2401-003.691, o sujeito passivo foi autuado em razão do não recolhimento das contribuições sociais sobre os valores pagos a título de bolsas de estudo, em razão de, ao invés de garantir o benefício a todos os funcionários, não observou esse requisito, já que condicionou a sua concessão ao cumprimento de um tempo mínimo na empresa.

Com base nas asserções acima resumidas, a Contribuinte pugna pelo não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, com base Acórdão n.º 2401-003.691, arguindo que, em momento algum o paradigma invocou como razão de decidir a irretroatividade da Lei n.º 12.513/2011 no caso analisado, pois o contribuinte sequer teria suscitado tal matéria na impugnação ou no recurso voluntário, de modo que não se instaurou o contencioso em relação a esse tema. Além disso, o acórdão recorrido discutiu a aplicação retroativa da Lei n.º 12.513/11, que alterou a redação original do artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei n.º. 8.212/91, ao passo que o acórdão paradigma não usa esse fundamento para manter a cobrança das contribuições sobre os gastos com bolsas de estudo,

Com base em fundamentos similares àqueles relacionados ao paradigma 2401-003.691, sustenta inexistir similitude entre a decisão recorrida e o Acórdão n.º 2401-01.839 e reitera o pleito pelo não conhecimento do apelo fazendário.

Quanto ao mérito, a ora Recorrida assegura que, com a evolução da legislação, a regra sobre a isenção relacionada a valores pagos a título de auxílio Educação teria sido flexibilizada, conferindo, assim, maior liberdade ao empregador na estipulação de critérios e requisitos a serem cumpridos pelos empregados para a obtenção do benefício. Nesse sentido, a decisão recorrida teria acertado ao aplicar a nova redação conferida ao dispositivo aos fatos geradores autuados, eis que mais benéfica ao contribuinte.

Sustenta ainda que, mesmo que a CSRF conclua que a Lei n.º. 12.513/11 não poderia retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos, ainda assim os valores pagos aos empregados a título de bolsa de estudo não poderiam sofrer a incidência das contribuições sociais, independentemente da regra constante da alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei n.º. 8.212/91, eis que eles não se prestam a retribuir o trabalho desenvolvido pelo empregado. O auxílio educação, sob a ótica do sujeito passivo, tem a natureza de investimento realizado pelo empregado em favor dos seus empregados e dirigentes, pois se refere a um pagamento que objetiva a melhoria da execução dos trabalhos prestados, a valorização do profissional colaborador e a sua capacitação técnica e profissional, não servindo, no entanto, para retribuir o trabalho e, por isso, tratar-se-ia de verba empregada para o trabalho e não pelo trabalho.

Refere-se também ao inciso II, no § 2º, do art. 458 da CLT, para afirmar que, por meio de tal dispositivo, o legislador teria declarado que o benefício concedido a título de auxílio educação teria natureza de uma obrigação legal ou iniciativa social, e não salarial.

Roga para que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não seja conhecido ou que, alternativamente, seja improvido.

Recurso Especial da Contribuinte

Também em 16/12/2016 a Contribuinte apresentou o Recurso Especial de 1821/1871, no intuito de discutir as seguintes matérias:

- a) caráter indenizatório das verbas retorno de auxílio-doença e retorno de doença;**
- b) caráter indenizatório da verba retorno de férias;**
- c) caráter indenizatório da verba retorno acidente de trabalho;**
- d) caráter indenizatório dos valores pagos a título de indenização substitutiva da estabilidade temporária de funcionário que participa da Comissão Interna de Prevenção de Acidentes do Trabalho (CIPA);**
- e) valores pagos a título de PLR (Participação nos Lucros ou Resultados); e**
- f) cálculo das penalidades/necessária aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN (retroatividade benigna).**

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado total seguimento, consoante despacho de fls. 1992/2009, datado de 15/02/2017.

Como paradigmas foram acostados as autos as decisões cujas ementas, no que interessa ao presente exame, reproduz-se na sequência:

retorno de auxílio-doença e retorno de doença

Acórdão n.º 2402-003.595

ASSUNTO : CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração : 01/01/2006 a 31/12/2009

[...]

VALORES PAGOS A TÍTULO DE AUXÍLIO-DOENÇA. QUINZE PRIMEIROS DIAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado, em razão da ausência de contraprestação de trabalho. Precedentes do STJ: REsp 748193/SC e REsp 886954/RS.

[...]

retorno de fériasAcórdão n.º 2803-003.691

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2007

[...]

ABONO DE FÉRIAS. ACORDO COLETIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

abono de férias reduzido em razão da assiduidade do empregado, concedido em virtude de convenção coletiva, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integra a remuneração do empregado para os efeitos da previdência social, conforme dispõe o artigo 144 da CLT, não estando, portanto, sujeito à incidência da contribuição previdenciária.

[...]

retorno acidente de trabalhoAcórdão n.º 2402-004.065

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. AFASTAMENTO DE VERBA DA BASE DE CÁLCULO.

O Regimento Interno do CARF estabelece que as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça nos termos do art. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil devem ser reproduzidas pelos Conselheiros. O STJ reconheceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias, afastamento por auxílio-doença ou auxílio-acidente e aviso prévio indenizado.

[...]

indenização substitutiva da estabilidade temporária de funcionário que participa da CIPAAcórdão n.º 9202-00.728

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2002

**RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO. INDENIZAÇÃO
SUBSTITUTIVA DA ESTABILIDADE TEMPORÁRIA**

Não está sujeita à tributação a indenização paga em substituição à reintegração no emprego, quando se trata de demissão imotivada de emprego que goza de estabilidade provisória. Recurso especial negado.

Participação nos Lucros ou Resultados

Acórdão n.º 9202-00.503

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/2001

[...]

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU
RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.**

A teor do art. 7º, XI, da Constituição, constitui direito dos trabalhadores urbanos e rurais a "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei".

Devem ser tributadas parcelas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados ao arrepio da legislação federal.

Os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado - podendo - é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes. A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/00, apenas o autoriza ou sugere.

A Constituição reconhece amplamente a validade das convenções e acordos coletivos de trabalho (art. 7º, XXVI) e a função da negociação coletiva é obter melhores condições de trabalho e cobrir os espaços que a lei deixa em branco.

O legislador ordinário, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, limitou-se a prever que 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.

A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja a expressa previsão fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.

Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.

Considerando as cláusulas do acordo coletivo firmado há de se concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constem 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.

O legislador não fez previsão de exigência no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados fossem extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária.

Para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo.

O enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços. Esta regra deve ser ressalvada quando se tomar necessária a observância dos princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido e, ainda, na hipótese de transferência temporária do empregado.

Recurso especial negado.

cálculo das penalidades/necessária aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN (retroatividade benigna)

Acórdão n.º 3402-002.238

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

[...]

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 01/08/2002, 01/11/2002, 01/02/2003, 01/05/2003, 01/08/2003, 01/11/2003, 01/02/2004, 01/05/2004, 01/08/2004

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA APLICADA EX OFÍCIO. GARANTIA CONSTITUCIONAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A lei tributária posterior à ocorrência da infração, que for mais benéfica em relação à penalidade imputada ao contribuinte, deverá ser aplicada retroativamente sobre atos não definitivamente julgados e, por se tratar de garantia constitucional, pode ser suscitada ex officio pelo julgador, em razão de tratar-se de matéria de ordem pública.

Em relação às rubricas retorno de auxílio-doença e retorno de doença, retorno de férias, retorno acidente de trabalho e indenização substitutiva da estabilidade temporária de funcionário que participa da CIPA, a Recorrente argumenta, em termos gerais, que o inciso I do art. 28 e com o inciso I do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991, de conformidade com a alínea “a” do inciso I da Constituição, determinam que o salário-de-contribuição consiste na remuneração auferida pelo empregado destinada a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo em que os trabalhadores permanecem à disposição do empregador.

O contrato de trabalho, de acordo com a peça recursal, consiste em uma troca de dois bens: i) um, imaterial, que se constitui da energia de trabalho de uma pessoa física; ii) outro,

material, representado pela soma de dinheiro ou por outro bem capaz de satisfazer as necessidades humanas. Este último é o que se denomina de “remuneração”.

Recorre à doutrina e jurisprudência para concluir que não devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária as importâncias pagas a título de indenização, vez que não retribuem o trabalho.

No intento de demonstrar sua tese, apresenta os seguintes argumentos em relação a cada uma das citadas rubricas:

retorno de auxílio-doença e retorno de doença

- é, segundo o site da Previdência Social, o “*benefício por incapacidade devido ao segurado do INSS acometido por uma doença ou acidente que o torne temporariamente incapaz para o trabalho*” e está regido pelos arts. 18, 59 e 60 da Lei n.º. 8.213/1991;
- é pago ao empregado que fica incapacitado de exercer suas atividades laborais por determinado período;
- considerando que a remuneração é paga pelo empregador ao empregado como forma retributiva pela prestação de serviços decorrentes da relação de emprego, o auxílio-doença não tem natureza remuneratória;
- é um benefício de caráter assistencial/indenizatório, não caracterizando contraprestação à atividade laboral, decorrendo tão somente do fato de que o empregado ficou incapacitado de exercer suas atividades laborais;
- a própria Lei n.º. 8.212/91 (art. 28, § 9, alínea “a”), disciplina que os benefícios da previdência social (entre eles o auxílio-doença) não integrarão o salário-de-contribuição, o que impede o nascimento da obrigação tributária;
- os valores pagos a título de auxílio-doença não retribuem o trabalho, hipótese que desnatura a relação do contrato de trabalho, uma vez que a relação se torna unilateral, já que há pagamento de salário independente de retribuição laboral.

retorno de férias

segundo dispõe o art. 28, §9, alínea “e”, item 6 da Lei n.º. 8.212/1991, não integrará o salário-de-contribuição as importâncias recebidas à título de abono de férias;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998).”

- do exame do citado dispositivo, infere-se que, de forma taxativa, pretendeu o legislador indicar quais parcelas não integrariam o salário-de-contribuição do empregado, estando dentre elas, a previsão de que os valores recebidos a título de férias estariam neste rol;
- há mandamento na própria lei pela não inclusão do abono de férias no salário-de-contribuição, deixando de incidir, assim, contribuições previdenciárias;
- o abono de férias representa verdadeira indenização, creditada ao empregado para compensá-lo pela perda do gozo do descanso que lhe é garantido por Lei;
- o próprio STJ já firmou entendimento, na sistemática dos recursos repetitivos de que não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, verba que detém natureza indenizatória por não se incorporar à remuneração do trabalhador.

retorno acidente de trabalho

- para esta rubrica é firmado o entendimento de que não possui caráter remuneratório e nem de contraprestação, pois trata-se de verba que não tem o condão de substituir a remuneração do segurado, tendo viés tipicamente indenizatório;
- ao exigir para sua concessão a redução da capacidade laborativa, pretende a norma previdenciária recompor o padrão de rendimento do segurado. É justamente a natureza indenizatória deste benefício que autoriza sua percepção conjuntamente com remuneração pelo exercício de atividades laborativas;
- não obstante seja esta a natureza do auxílio relacionado ao acidente de trabalho, por meio do entendimento do próprio art. 28, § 9º, alínea “a” da Lei nº. 8.212/1991, chega-se à conclusão de que não integra o salário-de-contribuição os benefícios da previdência social, dentre os quais, inclui-se o auxílio-acidente;
- há entendimento, baseado no julgamento de Recurso Especial do STJ na sistemática dos Recursos Repetitivos de não incidência de contribuições previdenciárias sobre tal verba.

indenização substitutiva da estabilidade temporária de funcionário que participa da (CIPA)

- no tocante a esta rubrica, o entendimento predominante é de que a verba paga em substituição à reintegração no emprego de funcionário membro da CIPA, detentor de estabilidade temporária, possui natureza indenizatória e, portanto, não se submete à tributação;
- se o referido valor possui natureza indenizatória, é fácil concluir que ele não pode ser considerado remuneração para fins de incidência das contribuições sociais, já que não possuem relação com o trabalho.

Participação nos Lucros ou Resultados – PLR

Especificamente sobre essa matéria, a Recorrente informa que, na consecução de seu objeto social, possui, além da matriz, situada na região de Santo André/SP, alguns escritórios administrativos localizados nas mais diversas partes do país e adotou para pagamento do PLR a todos os seus empregados, indistintamente, o acordo celebrado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Artefatos de Borracha, Pneumáticos e Afins de São Paulo e Região, no qual foram definidas as regras de participação nos lucros e resultados referente ao exercício de 2006 e 2007, nos moldes exigidos pela Lei nº. 10.101/2000.

Da leitura da Cláusula 5ª do mencionado acordo, denominada “Dos funcionários abrangidos”, verifica-se que esse abrangeu todos os empregados que possuíam contrato de trabalho em vigor com a empresa, não havendo qualquer delimitação da sua abrangência ou da base territorial alcançada.

Argumenta que, em regra, o enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços, mas que tal regra é excepcionada para que se proteja o direito adquirido dos empregados.

Em virtude disso, o Acordo Coletivo negociado entre a Recorrente e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Artefatos de Borracha, Pneumáticos e Afins de São Paulo e Região estabeleceu as regras para a participação de seus empregados nos Lucros e Resultados e permitiu que todos pudessem fruir do benefício em questão, inclusive aqueles que prestam serviços em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato mencionado.

Referido procedimento teria equiparado os empregados que prestam serviços na matriz àqueles que prestam serviços nos escritórios administrativos espalhados pelo país, criando, assim, direito adquirido destes últimos ao recebimento do PLR, desde que cumpridos os critérios e metas definidos no programa. Por isso, o acordo em questão teria o condão de amparar os valores pagos a título de PLR a todos os seus empregados, abrangendo tanto os que trabalham na matriz (inserida na base territorial do respectivo sindicato) quanto os que prestam serviços nas mais diversas localidades do Brasil, ainda que não abrangidas pela base territorial do sindicato.

Para que o acordo coletivo produza os seus regulares efeitos, acrescenta, basta que sejam cumpridas as exigências previstas no artigo 2º, § 1º, incisos I e II, e 2º, da Lei n.º 10.101/2000, que não exige, que o acordo coletivo seja firmado com sindicato cuja base territorial alcance o local da prestação dos serviços dos empregados.

aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN (retroatividade benigna)

Sobre essa última matéria, observa que, no presente caso, foi aplicada no auto de infração multa de mora de acordo com o artigo 35, inciso II, item “a”, da Lei n. 8.212/91, na redação vigente à época da suposta infração. Porém, com a edição da Lei n.º 11.941/09, resultado da conversão em lei da Medida Provisória n.º 449/08, que trouxe nova redação ao art. 35, a penalidade ali prevista a teria ficado limitada 20% do tributo não pago.

Nessa senda, como a Lei n.º 11.941/09 previu penalidade mais benéfica aos contribuintes que efetuarem pagamento fora do prazo previsto na legislação, deveria ser aplicado o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN autoriza a aplicação retroativa da legislação posterior que imponha penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática do suposto ato ilícito.

Em sede de contrarrazões a Fazenda Nacional requer sejam utilizados os fundamentos do voto proferido pela relatora da decisão recorrida.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a matéria submetida à apreciação deste Colegiado limita-se à incidência de contribuições previdenciárias sobre auxílio educação não extensível à totalidade de empregados e dirigentes da empresa.

CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade.

Cumprido esclarecer, de início, que aqui não se fará qualquer apontamento a respeito do Acórdão n.º 2401-01.839 tendo vista que, conforme esclarecido no relatório, referido *decisum* não foi apreciado quando da análise da admissibilidade do apelo da Fazenda Nacional. Assim, caso o Colegiado entendesse pelo não conhecimento do presente recurso com base no Acórdão n.º 2401-003.691, os autos deveriam ser restituídos à Câmara de origem para complementação de referido despacho.

O Sujeito Passivo contrapõe-se ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional ao argumento de que o dissídio jurisprudencial não teria restado cabalmente demonstrado.

Em resumo, defende que, com base Acórdão n.º. 2401-003.691, o apelo não deve ser conhecido, pois esse paradigma não teria invocado como razão de decidir a irretroatividade da Lei n.º 12.513/2011, como no caso analisado. Infere ainda que, na situação trazida a comparação, essa questão sequer teria sido suscitada pelo sujeito passivo na impugnação ou no recurso voluntário, de modo que não se instaurou o contencioso em relação ao tema. Consoante aduz, o acórdão recorrido discutiu a aplicação retroativa da Lei n.º. 12.513/11, que alterou a redação original do artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei n.º. 8.212/91, ao passo que o acórdão paradigma não usa esse fundamento para manter a cobrança das contribuições sobre os gastos com bolsas de estudo.

Pelo que se apresenta, o Sujeito Passivo, ao que parece, confunde o que vem a ser matéria e tese. No caso, a matéria veiculada no Recurso Especial, cujo conhecimento está sendo questionado, é **“incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudo não extensível à totalidade dos segurados e dirigentes da empresa”**. Cumpre ressaltar que a discussão a respeito de referida matéria abrange a legislação tributária a ela correlata, como um todo.

Dessarte, para que seja suscitada a divergência jurisprudencial é suficiente a indicação de paradigma que adote interpretação diversa da que foi dada pelo acórdão recorrido. Ao revés do que entende a Contribuinte, ao se utilizar da expressão “lei tributária”, o art. 67 do Regimento Interno do CARF não se restringe a dispositivo a que se tenha feito referência expressa na decisão questionada e sim ao conjunto de normas que tratam do tema. Por óbvio, é perfeitamente possível, além de corriqueiro, que o dissenso jurisprudencial se instaure em razão da aplicação de disposições normativas diversas na solução de litígios envolvendo situações correlatas.

O fato de o relator da decisão recorrida fazer referência às alterações promovidas na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 pela Lei n.º 12.513/2011 e considerar que tais alterações se prestariam a esclarecer o conteúdo da norma e explicitar a não tributação de bolsas de estudos, ainda que não extensível à totalidade de empregados e dirigentes a serviço da empresa, não serve de argumento apto a obstar do conhecimento do apelo recursal. Muito pelo contrário, uma vez que, tanto a decisão recorrida quantos a paradigmática foram proferidas em face de lançamentos efetuados com base no mesmo arcabouço legal (alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, na redação da Lei n.º 9.711/1998), a aplicação de normativos diversos com o fim de solucionar o litígio somente reforça a tese de que, diante de situações fáticas semelhantes, foram adotadas interpretações divergentes da legislação tributária.

Além do que, conforme evidenciado nas Contrarrazões da Contribuinte, o voto condutor do acórdão paradigma faz menção expressa à impossibilidade de se considerar a nova redação trazida pela Lei n.º. 12.513/2011 à alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei n.º. 8.212/91, tendo em vista que ela seria posterior à ocorrência dos fatos geradores autuados, o que reforça a conclusão de que, se a situação em tela fosse submetida ao colegiado paradigmático, a decisão seria pela manutenção do lançamento.

Portanto, o Acórdão n.º 2401-003.691 revela hipótese em que, diante situações semelhantes e, em face do mesmo arcabouço jurídico normativo, foram adotadas decisões em sentidos diametralmente opostos.

Dito isso, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e passo a analisá-lo o mérito.

MÉRITO

Não obstante o entendimento consubstanciado no voto vencedor da decisão recorrida e nas Contrarrazões do Sujeito Passivo, quanto essa matéria, entendo assistir razão à Fazenda Nacional.

Primeiramente, cumpre ressaltar que a tributação pelas contribuições previdenciárias tem regramento próprio, estabelecido pela Lei nº 8.212/1991. Em virtude disso, não vejo como recorrer ao art. 458 da CLT, a pretexto de que a norma trabalhista tivesse o condão de irradiar efeitos com relação às contribuições previdenciárias, a despeito do que dispõe a lei que trata especificamente da matéria.

Cabe ressaltar que, de acordo com o princípio da especialidade, norma especial afasta a incidência da norma geral. *In casu*, diferentemente do que entendeu o Colegiado *a quo*, como estamos diante de matéria de índole previdenciária/tributária, o regramento a ser considerado, no que atina à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio-educação, é aquele estabelecido na Lei de Custeio Previdenciário. Tanto é assim que o próprio texto da norma trabalhista é taxativo no sentido de que a regra insculpida no § 2º do referido art. 458 surte efeitos em relação ao previsto especificamente naquele artigo.

Além disso, e a despeito do que dispõe a CLT, o Direito Previdenciário encontra baliza na própria Constituição Federal. Com relação ao custeio do sistema de previdência, o art. 195 da CF/1988 é que estabelece as bases sobre as quais podem incidir as contribuições:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...] (Grifou-se)

Outro dispositivo constitucional de fundamental importância à matéria em debate é o § 11 do art. 201 da Constituição que estabelece:

Art. 201. [...]

[...]

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

[...]

Essas disposições constitucionais deixam claro que o Direito Previdenciário constitui-se em ramo autônomo, cujos conceitos não têm a vinculação pretendida por alguns com o Direito do Trabalho. Dito de outra forma, não se pode pretender que as disposições contidas na legislação trabalhista prestem-se a afastar a aplicação da norma de custeio previdenciário, a qual deve se pautar no regramento estabelecido pelo Direito Tributário.

A esse respeito, o Ministro do Luiz Fux, na decisão que tratou do alcance da expressão “folha de salários”, RE 565.160/SC, faz apontamentos de extremada relevância:

Logo, a solução aqui pode ser extraída da interpretação da própria Constituição, sendo desnecessário buscar conceitos em outros ramos do Direito, como o Direito do Trabalho, pois o constituinte foi bem claro acerca da acepção de “folha de salários” que deve ser tida pelo intérprete do Direito Tributário, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador.

A diferenciação feita pelo Direito do Trabalho entre “salário” e “remuneração” é indiferente, portanto, para o deslinde da presente questão, posto estar-se diante de controvérsia afeta ao Direito Tributário e Previdenciário, extremada pela falta de aplicação prática da autonomia entre esses ramos do Direito e os demais, como bem pontuou o Professor Fábio Zambitte Ibrahim (Curso de direito previdenciário. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008, p. 251).

Dessa forma, a autonomia entre as Ciências impõe que os conceitos sejam interpretados à luz do regime jurídico em que estão inseridos. Assim, se para o Direito do Trabalho, o emprego da expressão “salário” ao invés de “remuneração” é relevante ao ponto de restringir sobremaneira o conteúdo da primeira, o mesmo não ocorre com o Direito Tributário e o Direito Previdenciário.

Com efeito, quando a Constituição já traz elementos suficientes para a interpretação das expressões por ela utilizadas no Direito Tributário/Previdenciário, descabe perquirir qual é a acepção dessas mesmas expressões em outros ramos do Direito, porquanto devem ter uma interpretação condizente com a lógica própria do contexto em que estão inseridas, no caso, a Seguridade Social. (Grifou-se)

Veja-se que tanto o texto constitucional quanto a decisão do STF, com repercussão geral reconhecida pela Suprema Corte, são no sentido de que o Direito Previdenciário constitui-se em ramo autônomo e conduzem à conclusão de que as disposições legais a serem consideradas na definição das bases de cálculo das contribuições previdenciárias são os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991. Abaixo, trechos de citados artigos:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57e58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

[...]

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;

[...]

Repare-se que a base de cálculo das contribuições abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades, o que inclui, por óbvio, o auxílio educação. Depreende-se das disposições legais e constitucionais acima que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária e de terceiros dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas quanto ao caráter oneroso do benefício concedido pelo Sujeito Passivo, sendo desnecessário tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, tendo a vantagem sido atribuída regularmente aos empregados, resta nítido seu caráter habitual. Com relação à retributividade, tem-se benesse oferecida no contexto da relação laboral, restando caracterizada sua índole contraprestativa, pois o que motivou sua concessão foi justamente o fato de os beneficiários prestarem serviço ao Sujeito Passivo.

De outra parte, como as bolsas de estudos aqui referidas ostentam natureza nitidamente remuneratória, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência dos fatos geradores das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º, na assim dispunha:

Art. 28.

[...]

§ 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 art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998). [Grifou-se]

Note-se que a isenção referida nos dispositivo acima abrangia:

- planos educacionais que visassem à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; e
- cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Referido plano:

- não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e
- deveria ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Desse modo, para que a contribuinte pudesse se valer da isenção, fazia-se necessária a estrita observância dos critérios estabelecidos em lei. Contudo, conforme destacado no Relatório Fiscal, as bolsas de estudo objeto da autuação não foram ofertadas à totalidade de empregados e dirigentes como exigia a norma isentiva na redação vigente à época dos fatos geradores.

Não se pode olvidar que, sendo a isenção uma modalidade de exclusão do crédito tributário, a legislação relativa a esse favor legal deve ser interpretada literalmente, a teor do que estatui o art. 111 do Código Tributário Nacional. Portanto, não há como considerar satisfeitos os critérios estabelecidos para a isenção quando se está diante, como visto acima, de flagrante desrespeito à norma de regência.

Quisesse o legislador estender a isenção a planos educacionais, mesmo não extensível à totalidade de empregados e dirigentes, teria feito referência expressa nesse sentido no texto legal. Aliás, a Lei nº 12.513/2011 até alterou a Lei nº 8.212/1991 de modo a contemplar a situação retratada nos autos. Porém, essa norma não acode o Sujeito Passivo, em virtude ser posterior aos fatos geradores que suscitaram o lançamento ora examinado. É que o art. 144 do CTN preconiza que o “lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Por todas essas razões, dou provimento ao apelo fazendário.

Recurso Especial do Contribuinte

CONHECIMENTO

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo, cabendo examinar aspectos relacionados ao seu conhecimento.

Examinando-se os paradigmas trazidos à colação, vê-se que, no que se refere às matérias caráter indenizatório das verbas retorno de auxílio-doença e retorno de doença; caráter indenizatório da verba retorno de férias, caráter indenizatório da verba retorno acidente de trabalho e caráter indenizatório dos valores pagos a título de indenização substitutiva da estabilidade temporária de funcionário que participa da CIPA, vê-se que esses referem-se a situações que analisam especificamente questões relacionadas à incidência de contribuições sociais em relação a valores pagos a título de:

- a) auxílio-doença - primeiros quinze dias;
- b) abono de férias;
- c) auxílio-doença/acidente;
- d) indenização em virtude de demissão de trabalhador estável.

Diferentemente disso, a decisão recorrida não entrou no mérito em relação a quaisquer dessas questões. De acordo com o voto condutor do aresto fustigado, a Contribuinte não comprovou que tais verbas estariam entre aquelas relacionadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. A seguir transcreve-se o inteiro teor do acórdão fustigado acerca de tais temas:

Já as demais rubricas, a autuada apenas alega que não integram o salário de contribuição, tecendo considerações sobre as funções e limitações dos decretos regulamentares, frisando que torna-se injustificável a autuação com base no aludido ato infralegal como aconteceu *in casu*, em total desrespeito à lei 8.212/91, sendo certo que o referido Decreto não pode ampliar o alcance de nenhuma exigência fiscal.

Contudo, em nenhum momento a fiscalização baseou a autuação no Decreto, mas sim na Lei 8.212/91, mais especificamente em seu art. 28.

E a recorrente, apesar de intimada, não esclareceu o motivo de tais pagamentos, como também não comprovou que se tratam das verbas referidas nas alíneas “d”, “e” e “n”, do § 9º, do art. 28, do mencionado diploma legal, mas apenas informa que se referem a pagamento de Retorno de férias, Retorno de auxílio doença, Retorno de maternidade, Retorno de auxílio doença e Retorno acidente do trabalho e Cipa.

Entretanto, cumpre observar que a condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado.

Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar as verbas pagas da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

E o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é “...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês...” (Grifos do Original).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

§ 11. *Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Grifos do original)*

Portanto, a fiscalização verificou pagamento de rubricas na folha de pagamento da recorrente e a intimou para prestar esclarecimentos.

Caberia então à empresa comprovar que esses pagamentos se referem a férias indenizadas, abono de férias e as indenizações de que tratam o art. 479, da CLT, e art. 14, da Lei 5.889/73. Porém, mais uma vez a empresa não comprovou suas afirmações. Não apresentou, à fiscalização, elementos que demonstrassem que os pagamentos em comento se referiam a indenizações.

Assim, resta claro que o pagamento feito pela recorrente a título de Retorno de férias, Retorno de auxílio doença, Retorno de maternidade, Retorno de auxílio doença, Retorno acidente do trabalho e CIPA, em favor dos seus segurados empregados não se trata de reparação de um dano, ou de fornecimento de meio para que esses trabalhadores possam exercer suas funções, e sim uma vantagem que representa um acréscimo indireto à sua remuneração, devendo, portanto, sofrer incidência de contribuição previdenciária e aos Terceiros. (Grifou-se)

Importa salientar que estamos diante de Recurso Especial de Divergência, e que esta somente se caracteriza quando, perante situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo.

Nesse contexto, os paradigmas aptos a demonstrar as alegadas divergências seriam representados por julgados em que, diante de situação fática similar – lançamento de valores sobre rubricas alegadamente indenizatórias, mas sem comprovação de tal fato no curso do procedimento fiscal – se entendesse pelo acolhimento das razões suscitadas pelo contribuinte.

Com efeito, a leitura dos excertos colacionados, permite concluir pela inexistência de qualquer dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático específico de cada processo.

Nestas circunstâncias, em virtude da ausência de similitude fática, não se verificou caracterizada a divergência a divergência quanto às matérias i) caráter indenizatório das verbas retorno de auxílio-doença e retorno de doença; ii) caráter indenizatório da verba retorno de férias, iii) caráter indenizatório da verba retorno acidente de trabalho e iv) caráter indenizatório dos valores pagos a título de indenização substitutiva da estabilidade temporária de funcionário que participa da CIPA.

Relativamente às matérias valores pagos a título de PLR (Participação nos Lucros ou Resultados) e cálculo das penalidades/necessária aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN (retroatividade benigna) entendo que restou comprovada a divergência.

Em síntese, conheço parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, somente com relação à PLR e necessária aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN (retroatividade benigna).

Mérito

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

Em relação à PLR, não há questionamento quanto ao fato de que o Acordo Coletivo negociado entre a Recorrente e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Artefatos de Borracha, Pneumáticos e Afins de São Paulo e Região foi utilizado para o

pagamento do benefício a trabalhadores que prestavam serviços em localidades cuja representação era de entidade sindical diversa.

A esse respeito, peço vênia para transcrever o voto vencedor do Acórdão n.º 9202-007.292, da lavra do Ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

O art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212, de 1991 define quais as verbas que não integram o salário de contribuição e não sofrem a incidência de contribuições previdenciárias, por sua natureza indenizatória ou assistencial. Confira-se:

Art.28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

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

Pois bem, a Lei n.º 10.101/2001 define os critérios para pagamento e as regras de tributação das parcelas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados PLR. Veja-se:

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.

Portanto, de plano, é patente a imposição legal da necessidade de representação do sindicato na negociação. Trata-se de norma protetiva do trabalhador, instrumento de garantia com vistas à fixação de critérios justos e impessoais, e como tal não pode ser flexibilizada.

No mesmo sentido, o artigo 611 do Decreto-lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943 CLT, a saber:

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

§ 1º É facultado aos Sindicatos representativos de categorias profissionais celebrar Acordos Coletivos com uma ou mais empresas da correspondente categoria econômica, que estipulem condições de trabalho, aplicáveis no âmbito da empresa ou das acordantes respectivas relações de trabalho. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 229, de 28.2.1967)

§ 2º As Federações e, na falta desta, as Confederações representativas de categorias econômicas ou profissionais poderão celebrar convenções coletivas de trabalho para

reger as relações das categorias a elas vinculadas, inorganizadas em Sindicatos, no âmbito de suas representações.

A intervenção sindical, portanto, é imprescindível, tanto na definição dos termos do acordo, definidores da participação dos lucros e resultados, como no acompanhamento das metas fixadas.

São dois, portanto, os requisitos previstos em lei para a celebração de acordo sobre PLR: o primeiro, a existência de comissão escolhida entre as partes e, segundo, convenção ou acordo coletivo. No caso do acordo coletivo, como vimos, a participação do sindicato é imprescindível, até porque é exigência prevista no art. 611 da CLT, acima reproduzido. Não se trata de uma faculdade, mas de uma imposição legal, inarredável.

Sobre a base territorial do sindicato, o art. 520 da CLT não deixa margem a dúvida. Confira-se:

Art. 520. Reconhecida como sindicato a associação profissional, ser-lhe-á expedida carta de reconhecimento, assinada pelo ministro do Trabalho, Indústria e Comércio, na qual será especificada a representação econômica ou profissional conferida e mencionada a base territorial outorgada. (Grifos do original.)

Vale dizer, a cada sindicato é definida formalmente uma base territorial, a qual delimita o alcance de sua representação.

Se é assim, a participação sindical no acordo para pagamento da PLR deve ser, necessariamente e apenas, do sindicato que tenha competência territorial para representar os respectivos trabalhadores, em harmonia com o art. 8º, inciso II da CF e com o art. 520 da CLT. Isto é, não cabe ao empregador escolher o sindicato com o qual celebrará o acordo.

E nem poderia ser de outro modo. O respeito aos princípios da unicidade sindical e da territorialidade é norma cogente, medida de proteção ao trabalhador, pois aproxima os representantes de seus representados.

Portanto, a participação de sindicato de base territorial distinta não supre a exigência legal, pela simples razão de que esse sindicato não é aquele que representa os trabalhadores dessa base sindical. Travar a negociação com sindicato de base territorial diversa é o mesmo que não se ter a participação de sindicato na negociação. Nos dois casos descumpre-se da mesma forma o requisito formalmente estabelecido na legislação.

Não cabe ao julgador administrativo flexibilizar a regra legal, até porque ela é bastante razoável. Qual a dificuldade em se ter a participação do sindicato da base territorial do trabalhador na negociação para a PLR? Por outro lado, o que justificaria o chamamento de representação sindical de outra base territorial?

Não me sensibiliza, por outro lado, a alegação de que se trata de garantir o direito ao trabalhador à participação nos lucros e resultados, pois não é disso que aqui se trata, mas da incidência ou não da contribuição social sobre os pagamentos das referidas verbas. Se o empregador resolve, por sua conta e risco, flexibilizar as regras legais para pagamento da PLR, nada impede que o faça, o que não pode é flexibilizar as regras para a não incidência da contribuição social.

Sem razão a recorrente no que respeita essa matéria.

RETROATIVIDADE BENIGNA

Em relação à retroatividade benigna, o Relatório Fiscal informa que a multa aplicada correspondeu a 24% (vinte e quatro por cento), de acordo com a alínea “a” do inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

A despeito disso, a decisão recorrida manteve a multa na forma estabelecida pela Fiscalização em razão de a matéria não ter sido impugnada.

A Contribuinte pede a redução do percentual da multa para 20% (vinte por cento) em vista das alterações efetuadas na Lei n.º 8.212/1991 pela Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009.

Nesse ponto, entendo que o acórdão recorrido não merece reparo.

Embora entenda que, em virtude das alterações promovidas na Lei de Custeio Previdenciário, e tendo em vista o disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, deveria a Autoridade Autuante ter verificado qual a penalidade mais benéfica à Contribuinte, se a vigente à época dos fatos geradores ou aquela trazida na legislação superveniente, fato é que o Relatório Fiscal foi expresso no sentido de que, ao presente caso, estava sendo aplicada a multa prevista na legislação vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, sem considerar as alterações decorrentes da Medida Provisória n.º 449/2008. No entanto, mesmo ciente desse fato, o Sujeito Passivo quedou-se inerte, não tendo apresentado qualquer questionamento a esse respeito, seja na impugnação ou no recurso voluntário.

Sobre esse ponto, o inciso III do art. 16 e o art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972 estabelecem o seguinte:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

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

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

De acordo com tais dispositivos, os motivos de fato ou de direito e os pontos de discordância que o contribuinte possuir em relação ao lançamento devem ser apresentados por ocasião da impugnação. Assim, não tendo o Sujeito Passivo se manifestado sobre o tema na peça impugnatória e nem mesmo no recurso voluntário, entendo não haver como discutir esse assunto somente em sede de recurso especial tendo em vista tratar-se de matéria preclusa.

Em virtude disso, nego provimento ao apelo do Contribuinte quanto a esse tema.

Conclusão

Em razão do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento; e conheço parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, somente em relação à PLR e à aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN (retroatividade benigna) para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho