



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

**Processo n°** 10680.720842/2010-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.621 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2013  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: ABONOS, AJUDA DE CUSTO, PREMIAÇÃO E DIÁRIAS. PARCELA PATRONAL E SAT/GILRAT  
**Recorrente** CETEST MINAS ENGENHARIA E SERVIÇOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

VERBAS PAGAS A TÍTULO DE ABONOS ASSIDUIDADE, FÉRIAS E CCT. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As parcelas pagas aos empregados a título de Abono Assiduidade, Abono Férias CCT e Abono CCT, em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição.

As importâncias recebidas à título de ganhos eventuais e abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei.

AJUDA DE CUSTO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo concedida de forma fixa e contínua aos segurados empregados e contribuintes individuais.

REMUNERAÇÃO. PREMIAÇÃO TRIMESTRAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de prêmios de incentivo (premiação trimestral) aos segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Por depender do desempenho individual do trabalhador, a verba paga a título de premiação trimestral tem caráter retributivo, ou seja, contraprestação de serviço prestado.

VERBA PAGA A TÍTULO DE DIÁRIAS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus dos motivos fáticos, sob pena de cerceamento de defesa e conseqüentemente não incidência da contribuição social.

#### JUROS/SELIC. MULTA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O sujeito passivo inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Nos termos do enunciado nº 4 de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

#### CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

#### MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exclusão das parcelas de diárias por vício material e para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%, vencido o Conselheiro Thiago Tabor da Simões que também reconheceu a não incidência sobre as parcelas de abono assiduidade e abono férias.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Tabor da Simões.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, concernentes à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 01/2006 a 12/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 42/48) informa que os fatos geradores decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, sendo constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. “**AB1, PR1 e AC1**” → remuneração paga aos segurados empregados a título de abonos, premiação e ajuda de custo, respectivamente;
2. “**DV1 e AJ1**” → remuneração paga aos segurados contribuintes individuais a título de diária de viagem e ajuda de custo, respectivamente.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que os valores apurados não foram incluídos em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's), sendo apurados com base em folhas de pagamento e contabilidade.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 28/04/2010 (fl.01).

A Autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 96/119) – acompanhada de anexos de fls. 120/221 –, alegando, em síntese, que:

1. **Em preliminar**, afirma que é nulo o Auto de Infração lavrado por agente do Fisco que executa trabalho de auditoria ou revisão contábil sem ser contador habilitado junto ao Conselho Regional de Contabilidade;
2. **No mérito**, argumenta não incidir contribuição previdenciária sobre os fatos geradores que deram origem ao presente lançamento. Cita a Constituição Federal (CF), artigos 149 e 195, a Lei 8.212/1991, artigo 28, inciso I, e aduz que somente há incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas remuneratórias pagas ao empregado em razão da contraprestação de trabalho desempenhado por este. Cita a CLT, artigos 457 e 458, e entende que a remuneração comporta o salário e as gorjetas;
3. o abono assiduidade é gratificação e não integra o salário de contribuição por se tratar de um prêmio. Cita jurisprudência.

Acrescenta que era pago de modo eventual, fato que impede a incidência de contribuição previdenciária. Cita doutrina;

4. o abono assiduidade foi feito uma única vez para alguns funcionários. Diz que o mesmo raciocínio deve ser aplicado ao pagamento de premiação trimestral. Quanto ao pagamento do abono de férias CCT, afirma também não haver incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba. Cita a Lei 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “e”, item 6, e a CLT, artigos 143 e 144. Diz ter pago o abono de férias conforme previsto em Convenções Coletivas de Trabalho e que jamais ultrapassou o limite de vinte dias do salário de cada empregado. Cita jurisprudência;
5. a ajuda de custo paga a empregados e contribuintes individuais, cita doutrina e afirma que tem o objetivo de proporcionar condições para execução do serviço, não se tratando de valores pagos pela contraprestação dos serviços;
6. quanto as diárias de viagem, diz serem pagamentos ligados à viagem feita pelo empregado para prestação de serviços ao empregador. Cita a CLT, artigo 457, jurisprudência e doutrina. Conclui que agiu corretamente;
7. a autoridade fiscal se enganou quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de abono CCT e indenização CCT, pois são desvinculadas do salário e foram pagas de forma eventual. Cita a Lei 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “e”, item 7, e jurisprudência;
8. com relação à multa aplicada de 75%, diz ser improcedente, e afirma que deveria ser de 20% com base na Lei 9.430/96, artigo 61, §2º. Cita a CF, artigo 150, e diz que a multa aplicada é confiscatória. Cita jurisprudência. Diz ser improcedente a aplicação de juros pela SELIC. Disserta sobre a matéria;
9. requer o reconhecimento da insubsistência do Auto de Infração.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG – por meio do Acórdão 02-33.841 da 8ª Turma da DRJ/BHE (fls. 226/228) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, com a manutenção total do crédito tributário exigido, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação, ressaltando que as verbas pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais teriam natureza indenizatórias.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Belo Horizonte/MG informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

**A Recorrente alega que os valores pagos a título abonos não teriam natureza salarial**, vez que esses ganhos eventuais estariam amparados pela hipótese de não incidência tributária, excluídos que estão das hipóteses de incidência previstas no art. 28, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, § 9º, alínea “e” e item 7, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de ganhos eventuais e abonos que sejam expressamente desvinculados do salário.

### **Lei 8.212/1991:**

*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; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97).*

(...)

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

(...)

*e) **as importâncias:** (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

*7. recebidas a título de **ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário** (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98) (g.n.)*

Nesse mesmo sentido, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, em seu artigo 214, parágrafo 9º, inciso V, alínea “j”, combinado com o parágrafo 10º, estabelecem também as condições para que os valores decorrentes de ganhos eventuais, pagos pela Recorrente, sejam excluídos do conceito de salário de contribuição:

Art. 214. (...)

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

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei; (Redação dada pelo Decreto nº3.265, de 1999)

(...)

§10 As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis. (grifo nosso).

De acordo com a legislação previdenciária retromencionada, as importâncias recebidas a título de abonos expressamente **desvinculados do salário por força de lei** não integram o salário de contribuição. Esta desvinculação só pode ser feita por lei federal, conforme art. 214, parágrafo 9º, alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), tendo em vista que somente esta espécie normativa tem o condão de excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias verbas de natureza salarial.

Verifica-se que os valores lançados no presente processo decorrem de abonos estipulados em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) ou Convenção Coletiva de Trabalho (CCT). Essas verbas designadas de **Abono Assiduidade, Abono Férias e Abono CCT** – pagas aos empregados da área de metalúrgicas, mecânicas e material elétrico – caracterizam uma contraprestação pelos serviços prestados pelos segurados, pois decorrem de tempo de serviço e de assiduidade dos segurados, configurando um ganho salarial oriundo exclusivamente do tempo de trabalho prestado à Recorrente, nas competências 01/2006 a 12/2006.

O caráter contraprestativo da verba é evidente, já que a verba só é paga aos empregados da Recorrente, em decorrência do contrato de emprego entre eles celebrado, visando atender a assiduidade e o tempo de serviço prestado pelos segurados a Recorrente.

Diante disso, não têm natureza de indenização as verbas pagas a empregados em razão de acordos trabalhistas (Abono Assiduidade, Abono Férias e Abono CCT), que são remuneratórias e, por isso, sobre elas incide a contribuição previdenciária. Isso está em consonância com o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que decidiu: “(...) *É cediço nesta Corte que as verbas decorrentes de acordos trabalhistas celebrados com os empregados não têm caráter indenizatório, mas, ao reverso, remuneratório, devendo, pois, incidir sobre elas a contribuição previdenciária. Todavia, querendo afastar essa incidência, cabe ao interessado comprovar que tais parcelas são, na realidade, indenizatórias. (...)*” (RESP 200400799770, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 28.08.2006, p. 220).

Caminha com o mesmo entendimento, o disposto no art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), na medida em que a legislação trabalhista é aplicável subsidiariamente à previdenciária, sempre que não conflitante com a mesma. Nesse passo, dispõe textualmente o art. 457 da CLT, *in verbis*:

*Art.457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*

**§ 1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.** (g. n.)

Considerando que a verba discutida representa um ganho ao empregado, já que tem nítida repercussão econômica, concedida com características de habitualidade, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses excludentes do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991, é correta a sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assim, por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, os valores pagos a título de Abono Jornada e Abono Turno Fixo, caracterizada como abonos, integram o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “e” e item 7, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, inciso V e alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo ou Convenção Coletivo de Trabalho (ACT ou CCT), referente ao pagamento de verbas a títulos de ganhos eventuais ou abonos que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório. Pelo contrário, muito mais importante e mesmo essencial é a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

Com isso, mesmo que o pagamento de valores a título de ganhos eventuais ou abonos aos seus empregados seja devido, com base no acordo coletivo de trabalho celebrado entre Empregadores e Sindicato, tais valores devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois foram pagos em desconformidade com a legislação previdenciária.

**A Recorrente alega que a ajuda de custo concedida aos seus trabalhadores seria um ressarcimento de custo de natureza indenizatória, sem incidência da contribuição previdenciária.**

Não confiro razão a Recorrente, eis que ficou demonstrado nos autos (Relatório Fiscal, fls. 42/48, e seus anexos) que os pagamentos de ajuda de custo eram concedidos aos segurados empregados e contribuintes individuais, de forma contínua, período de 01/2006 a 12/2006, sem a intenção de ressarcir despesas ou de reembolsar gastos feitos pelos segurados, adquirindo assim natureza de salário de contribuição para as contribuições sociais lançadas, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Ademais, ficou demonstrado pelo procedimento de auditoria fiscal que os valores computados com o título de ajuda de custos eram pagos mês a mês, com abrangência de periodicidade e de frequência a determinados segurados empregados e contribuintes individuais, nas competências 01/2006 a 12/2006.

Portanto, foi correto o procedimento do Fisco em considerar como salário de contribuição os valores pagos a título de ajuda de custo, identificados nas folhas de pagamento e na escrituração contábil da Recorrente, uma vez que esses pagamentos não estão abarcados pela regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “g”, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

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

*(...)*

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

*(...)*

*g) a ajuda de custo, **em parcela única**, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).(g.n.)*

Logo, como os valores de ajuda de custo, concedidos aos segurados empregados e contribuintes individuais (administradores e diretores), não foram pagos em parcela única, nem foram concedidos em decorrência de mudança de local de trabalho, e também não foram caracterizados como ressarcimento de despesas, está materializada a incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores.

**Com relação à verba paga a título de premiação trimestral**, entende-se que tal verba integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Os valores designados de premiação trimestral são pagos aos empregados em decorrência do programa de destaque do trimestre, implantado pela empresa com a finalidade de conceder um prêmio remuneratório. Isso configura que o prêmio é um salário vinculado a fatores de ordem pessoal do trabalhador, como a produção, a eficiência, dentre outros fatores de produção. Caracteriza-se pelo seu aspecto condicional, uma vez atingida a condição prevista por parte do trabalhador, este faz jus ao mesmo. Portanto, por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter retributivo, ou seja, contraprestação do serviço prestado e, por consequência, possui natureza jurídica salarial.

A habitualidade não fica caracterizada apenas pelo pagamento em tempo certo, de forma mensal, bimestral, semestral, ou anual, mas pela garantia do recebimento a cada implemento de condição por parte do trabalhador.

O pagamento de prêmios por cumprimento de condição leva tais valores a aderirem ao contrato de trabalho, cuja eventual supressão pode caracterizar alteração prejudicial do contrato de trabalho, o que é vedado pelo art. 468 da Consolidação das Leis do Trabalho, que dispõe neste sentido:

*Art. 468. Nos contratos individuais de trabalho só é lícita a alteração das respectivas condições por mútuo consentimento, ainda assim, desde que não resultem, direta ou indiretamente, prejuízos ao empregado, sob pena de nulidade da cláusula infringente desta garantia.*

O entendimento acima encontra respaldo na jurisprudência trabalhista, conforme se verifica nos seguintes julgados:

*Prêmios. Salário-condição. Os prêmios constituem modalidade de salário-condição, sujeitos a fatores determinados. E, como tal, integram a remuneração do autor estritamente nos meses em que verificada a condição”.(RO-23976/97 – TRT 3ª Reg. – 1ª T – relator juiz Ricardo Antônio Mohallem – DJMG 22-01-99).*

*Comissões e prêmios. Distinção. Comissão é um percentual calculado sobre as vendas ou cobranças feitas pelo empregado em favor do empregador. O prêmio depende do atingimento de metas estabelecidas pelo empregador. É salário-condição. Uma vez atingida a condição, a empresa paga o valor combinado. Não se pode querer que o preposto saiba a natureza jurídica entre uma verba e outra”. (Proc. nº 00693-2003-902-02-00-7 – Ac. 20030282661 – TRT 2ª Reg. - 3ª Turma – relator juiz Sérgio Pinto Martins – DOESP 24-06-03).*

Para os empregados, os pagamentos questionados constituem um ganho econômico, uma vantagem adicional percebida durante a vigência do contrato de trabalho em decorrência da sua condição de empregado e do Programa de Destaque do Trimestre, implantado pela empresa. Via de regra, portanto, todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de prêmios (pagos nas competências 02/2006, 05/2006, 07/2006, 08/2006 e 10/2006), são considerados salário de contribuição.

Diante desse quadro, entende-se que há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos ou creditados aos segurados empregados, designados de premiação trimestral, e apurados na conta contábil: Custo dos Serviços Vendidos.

**Com relação à verba paga a título de diárias aos segurados contribuintes individuais**, a Recorrente afirma que os valores foram concedidos aos segurados para custear despesas de deslocamento (hospedagem, alimentação) e não excederam de 50% da remuneração mensal desses segurados.

Entende-se que assiste razão a Recorrente, eis que o Fisco não caracterizou a hipótese de incidência da contribuição previdenciária prevista no § 8º do artigo da Lei 8.212/1991.

**Lei 8.212/1991:**

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

**§ 8º Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total:**  
*(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*a) o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (g.n.)*

(...)

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

*h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*

O entendimento de que o Fisco não caracterizou a hipótese de incidência decorre do fato de que não há qualquer delimitação se os valores pagos aos segurados excederam o patamar de 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal, conforme regra estampada no § 8º do artigo da Lei 8.212/1991, ou se tais valores não custearam as despesas de viagens.

O Fisco, por meio do Relatório Fiscal, cinge-se a afirmar o seguinte:

*“[...] 3.2- Valores pagos a contribuintes individuais (administradores):*

*3.2.1.1- Pagamentos de valores a título de Diária de Viagem aos diretores, rubrica inerente a segurados empregados, referentes ao período de 01/2006 a 12/2006, e não declaradas em GFIP - Guias de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social. As diárias de viagem são quantias pagas pelo empregador para custear as despesas de viagens e manutenção do empregado no período (conforme CLT art. 457; Lei 8212 art. 28 parágrafos 8º e 9º, "h"; RPS art. 214 parágrafos 8º e 9º inciso VIII; IN 971 art. 58, inciso VIII).*

*3.2.1.2- Estes valores encontram-se lançados neste AI sob o seguinte título: - DV - Diária de Viagem CI. [...]”*

Nesse passo, o lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade do lançamento fiscal. A auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto para realizar o lançamento fiscal, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como §1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

**Lei 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:**

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*

*II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)*

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

**Constituição Federal de 1988:**

*Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*(...)*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Não há como ter acesso à defesa e, conseqüentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento de auditoria fiscal realizado pelo Fisco, seja no Relatório Fiscal ou Relatório Complementar, seja em outros documentos inseridos aos autos.

Por todo o exposto, entende-se que o Fisco não materializou a hipótese de incidência da contribuição social previdenciária, eis que não delineou no Relatório Fiscal a motivação fática do lançamento fiscal.

**No que tange à arguição de inconstitucionalidade, ou ilegalidade, de legislação previdenciária que dispõe sobre a utilização taxa de juros (taxa SELIC), frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa.** Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei 8.212/1991. Isso está em consonância com o Enunciado nº 2 de Súmula do CARF: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Esclarecemos que foi correta a aplicação do índice pelo Fisco, pois o art. 144 do CTN dispõe que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que modificada ou revogada, e a cobrança de juros (taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC) estava prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

*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. (Artigo restabelecido com nova redação)*

*dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.*

Posteriormente, os juros de mora (Taxa SELIC) foram disciplinados pela regra estampada no parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9.430/1996, aplicável consoante o disposto no artigo 35 da Lei 8.212/1991, na redação dada pela MP nº 449/2008, transformada na Lei 11.941/2009.

**Lei 8.212/1991:**

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

Nesse mesmo sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996 (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.*

A propósito, convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 4 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), nos seguintes termos:

***Súmula CARF nº 4:*** *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.*

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento

similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança de juros, estando os valores descritos no lançamento fiscal, em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária, eis que o art. 34 da Lei 8.212/1991 dispunha que as contribuições sociais não recolhidas à época própria ficavam sujeitas aos juros SELIC e multa de mora, todos de caráter irrelevável. Isso está em consonância com o próprio art. 161, § 1º, do CTN, pois havendo legislação específica dispendo de modo diverso, abre-se a possibilidade de que seja aplicada outra taxa e, no caso das contribuições previdenciárias pagas com atraso, a taxa utilizada é a SELIC.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º. **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (g.n.)*

O disposto no art. 161 do CTN não estabelece norma geral em matéria de legislação tributária. Portanto, sendo materialmente lei ordinária pode ser alterado por outra lei de igual *status*, não havendo necessidade de lei complementar.

**Quanto ao argumento de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional, e deveria ser relevada**, razão não confiro ao Recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação previdenciária descrita acima. Ademais, conforme registramos anteriormente, a verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

Logo, essa verificação de que a multa aplicada vai de encontro ao princípio constitucional da razoabilidade/proporcionalidade e teria caráter confiscatório, ora pretendida pela Recorrente, exacerba a competência originária dessa Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

*Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa de mora, conforme previa o art. 35 da Lei 8.212/1991, antes da redação dada pela Medida Provisória

(MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, já que se tratava de uma multa pecuniária. Não declarando os valores das contribuições previdenciárias, nem os recolhendo em época própria, o sujeito passivo tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

**Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.**

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

***II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:***

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

***III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:***

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento, (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

**Lei 9.430/1996:**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

*Art. 144. 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.*

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

**Lei 8.212/1991:**

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

**Lei 9.430/1996:**

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)*

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

**Lei 9.430/1996:**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

**CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996; e (ii) sejam excluídos os valores apurados em decorrência da verba paga a título de diárias (levantamento: “**DV1**” - DIÁRIA VIAGEM CI), nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

## Declaração de Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões, Relator

O Recurso em análise se refere, entre outros pontos, à base de cálculo das contribuições previdenciárias e as verbas que a compõem. O Ilmo. Relator decidiu pelo parcial provimento do Recurso Voluntário para reconhecer exclusão das parcelas de diárias por vício material e para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%. No que diz respeito ao abono assiduidade e abono férias, o Ilmo Relator entendeu incabíveis as alegações da Recorrente.

Neste último ponto, ousamos divergir do entendimento do Ilmo Relator nos seguintes termos.

### Mérito

De acordo com o artigo 28 da Lei 8.212/91:

*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.***

O dispositivo indigitado prescreve a regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal. A mensuração do *quantum debeatur* é determinada pela conjugação de prescrições lógica e cronologicamente concatenadas, que ao final revelam o arquetipo do aspecto quantitativo previsto na norma geral e abstrata instituidora do tributo:

- a) a primeira parte do dispositivo determina que a base de cálculo é o valor da remuneração auferida, compreendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados.
- b) a segunda determina que apenas os valores destinados a retribuir o trabalho devem ser oferecidos à tributação.

O primeiro comando tem espectro mais abrangente que o segundo. Em considerado isoladamente, interpretação que com frequência induz ao erro, representaria a tributação de quaisquer remunerações pagas aos segurados a serviço do empregador. Entretanto, a segunda determinação promove um corte no alcance normativo, prescrevendo

expressamente que apenas a remuneração destinada à retribuição da atividade laborativa integra a base de cálculo do tributo.

A necessária relação de inerência entre a materialidade do tipo e a base de cálculo impõe a harmonização dos critérios a fim de garantir a integridade normativa. De acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo afirma, confirma ou infirma a hipótese tributária. Afirma quando elucida. Confirma quando reflete. E infirma quando diverge e sobre a mesma prevalece.

*“Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.*

(...)

*A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.”<sup>1</sup>*

Trata-se no caso em análise da base de cálculo em sua função infirmadora, na medida em que adiciona conteúdo de materialidade ao antecedente normativo, preenchendo o complemento do verbo previsto no descritor.<sup>2</sup>

A hipotética dissonância interna não prejudica a apreensão do comando determinado, posição que sigo acompanhado de Alfredo Becker:

*“O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se mostrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo.”<sup>3</sup>*

Não se trata de hipótese de não incidência legalmente qualificada, operada em momento subsequente à determinação da base (isenção), mas da instituição originária dos

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 363/364

<sup>2</sup> Considerando a análise da acepção lógica da estrutura vazia da materialidade [verbo + complemento].

<sup>3</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, p. 339. Assinado digitalmente em 30/08/20

13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Ass

inado digitalmente em 04/10/2013 por THIAGO TABORDA SIMOES

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contornos mensurativos do tipo. A restrição à tomada da remuneração na completude de sua acepção linguística realiza corte intraconceitual que cria a definição legal de quais dinheiros integram a base impositiva. Essa base é necessariamente composta pela relação binária indigitada.

Passo a analisar o conteúdo semântico dos termos empregados.

O direito tributário é sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível<sup>4</sup>, buscando o conteúdo de seus termos em outros tipos de linguagens, positivadas ou não. Essa proposição foi normativamente introduzida pelo art. 123 do Código Tributário Nacional:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

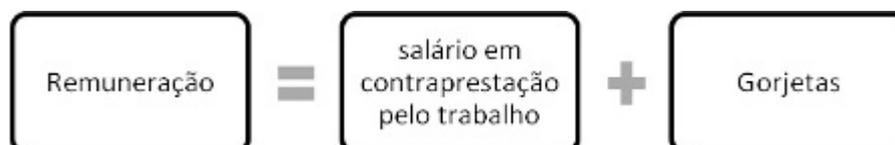
O conceito de remuneração é buscado da legislação trabalhista. Conforme art. 457 da CLT:

*Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*

(Grifo nosso)

Assim, ainda que a referência à necessidade de contraprestação não fosse veiculada pelo art. 28 da lei 8.212/91, **sua observância é imperativa também por força do conceito trabalhista de remuneração**. A dupla prescrição pode derivar de falha técnica legislativa. Prefiro entendê-la como reforço a uma forte vontade do legislativo no sentido da realização do Valor vetorizado na norma, qual seja, o primado do trabalho.

Reduzindo a proposição prescritiva à sua estrutura mínima de conteúdo semântico, é forçoso entender que:



Dessa forma, independente do que se entenda por salário, o mesmo só integrará o conceito de remuneração se e somente se for pago em contraprestação pelo trabalho. A única exceção a essa regra são as gorjetas recebidas.<sup>5</sup>

Torna-se seguro afirmar que remuneração é qualquer valor pago ao segurado, desde que em contraprestação pelo trabalho.

Resta determinar o conceito de contraprestação pelo trabalho.

A contraprestação deriva da relação direta entre a paga e o exercício efetivo da atividade laborativa. Não ocorre de maneira genérica, mediata, mas específica e imediata. A presença do elemento trabalho é condição necessária para o nascimento da obrigação tributária.

Todo exercício de competência tributária por via da criação de norma geral e abstrata tem um sentido positivo e um negativo<sup>6</sup>. O sentido positivo concede ao Sujeito Ativo da Relação Jurídica Tributária um poder-dever de exigir o tributo exatamente pelos contornos normativamente traçados (princípio da tipicidade cerrada). Já o sentido negativo proíbe a invasão do patrimônio do contribuinte fora desses contornos, sob pena de ofensa à legalidade, representando de outra mão um direito do contribuinte.

Acerca da legalidade e de da *estrita legalidade*, ensina Roque Antonio Carrazza:

*“O tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, portanto, estruturá-lo em numerus clausus; ou, se preferirmos, há de ser uma lei qualificadora ou Lex stricta. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente.*

(...)

*Como se viu, todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que são “elementos essenciais” do tributo os que, de algum modo, influem no na e no quantum da obrigação tributária.*

(...)

*Deve, pois, a base de cálculo harmonizar-se com a hipótese de incidência do tributo. É que, como é sabido e consabido, o que distingue um tributo do outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo.*

*(...) a manipulação da base de cálculo pelo Fisco, acaba fatalmente alterando sua regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o guante da insegurança.”<sup>7</sup>*

Isso significa que o contribuinte tem o direito de não ser tributado sobre a remuneração que não depende do exercício do trabalho para sua fruição (inexistência de contraprestação). Hipótese contrária significa o alargamento da base de cálculo legal para alcançar valores fora da materialidade normativa.

<sup>5</sup> Considerando as grandezas proporcionais envolvidas na relação jurídica tributária de custeio da Seguridade Social, desconsideramos a gorjeta com vistas a fundamentar um arquétipo normativo que permita a análise do caso concreto.

<sup>6</sup> Derivação das lições de Amílcar de Araújo Falcão, *Direito Tributário Brasileiro*.

<sup>7</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, Saraiva, 2006, p. 249-252.

Autentado digitalmente em 30/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 19/09/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Ass

inado digitalmente em 04/10/2013 por THIAGO TABORDA SIMOES

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse conceito incluem-se as verbas de caráter indenizatório, argumento frequentemente empregado sobretudo na jurisprudência para qualificar a incidência tributária das contribuições sociais.

O caráter, indenizatório, entretanto, não é o qualificativo primário da exclusão da incidência, nem constitui isenção. O caráter de não contraprestação da verba é que determina a não incidência, do qual a natureza indenizatória é subgrupo. A lógica de classes permite dizer que a inexistência de contraprestação é gênero do qual a verba indenizatória é espécie.

Dessa forma, todas as verbas indenizatórias demandam a inexistência de contraprestação pelo trabalho, mas nem todas as verbas pagas sem contraprestação pelo trabalho são indenizatórias. E todas as duas categorias situam-se no campo da não incidência.

É o caso, por exemplo, dos valores pagos por mera liberalidade do empregador (abonos desvinculados de salário), que nada indenizam, mas não derivam do exercício do trabalho.

### **Remuneração para o trabalho e pelo trabalho**

Um dos mecanismos para segregação das verbas que pertencem à base de cálculo das contribuições sociais reside na diferenciação entre os conceitos de remuneração **pelo** trabalho **para** o trabalho, que, embora próximos, não se confundem. Enquanto que o primeiro é o objetivo almejado pelo prestador de serviços na relação de emprego, o segundo consubstancia os meios e instrumentos necessários à realização do objeto principal.

A origem da palavra *salário* remonta ao latim *salarium*, derivado de *salis* – sal, pela freqüência com que os legionários o recebiam como soldo. Essa paga, entretanto, não se confunde com salário *in natura*, pois era usado como moeda na Roma antiga. O sal era remuneração por contraprestação **pelo** trabalho. Já os elmos, gládios, armaduras e sandálias representavam remuneração **para** o desempenho da função.

Hoje, os valores despendidos com vestimentas de uso obrigatório, transporte, alimentação, etc, não são o objeto nuclear do contrato de trabalho, nem o retribuem. São acessórios em relação ao objeto principal, razão esta pela qual o negócio jurídico foi firmado.

O conceito de remuneração alberga os valores pagos pelo empregador como contra-prestação pelo trabalho realizado. O exercício do trabalho, entretanto, é fato central em torno do qual orbitam outras relações apêndices, necessárias à manutenção das estruturas sociais que sustentam o sistema escolhido pela sociedade de contexto como o mais adequado à persecução de seus fins.

O contínuo processo de racionalização e burocratização das estruturas produtivas tem como resultado, por exemplo, a normatização protecionista do empregado no que tange às condições ambientais do trabalho, à privatização de parcela da proteção social assistencialista (cujo ônus entrega-se aos empregadores) e a necessidade de investimentos no bem-estar social genérico dos empregados, do que são reflexos as obrigações pactuadas nos instrumentos coletivos de trabalho.

Nesse contexto, o custeio do transporte do empregado entre sua residência e o local de trabalho, o fornecimento de uniformes, equipamentos de proteção, as diárias de viagens, os reembolsos de despesas, entre outros, são investimentos necessários por força de lei ou instrumentos particulares. Esses investimentos têm como objetivo a proteção do empregado.

Entretanto, tais dispêndios não se enquadram no conceito de remuneração tal como o prescrito pela norma instituidora da contribuição patronal. Assim porque tais valores não consubstanciam contraprestação pelo trabalho realizado, mas fornecem as condições necessárias ao desempenho da função. Nesse contexto a remuneração é chamada **para** o trabalho.

Com efeito, o acréscimo patrimonial auferido pelo empregado cedente de serviços em prol do empregador deve ser líquido dos ônus necessários à sua prestação em decorrência da normatização a que se sujeitam as partes. Por contrário, seu ganho seria dilapidado pelas despesas inerentes à persecução do objeto da relação jurídica por condições metacontratuais, quais sejam, as obrigações de proteção.

Assim, a remuneração **para** o trabalho é ônus a ser suportado para auferimento da remuneração **pelo** trabalho, este o efetivo direito do empregado por decorrência do contrato laboral.

Tributar a remuneração **para** o trabalho implica no desvio da *intentio legis*, afetando parcelas supostamente remuneratórias que não guardam relação de identidade com o conteúdo material da hipótese normativa. Extrapola-o. Ultrapassa os contornos do campo de incidência para afetar eventos que não refletem o descritor normativo, fazendo tabula rasa do princípio da legalidade.

De acordo com o magistério de Maurício Godinho Delgado<sup>8</sup>:

*“Não consistirá salário-utilidade o bem ou serviço fornecido pelo empregador ao empregado como meio de tornar viável a própria prestação de serviços.*

(...).

*Também não consistirá salário-utilidade o bem ou serviço fornecido como meio de aperfeiçoar a prestação de serviços.*

(...)”

A questão é matéria da Súmula 367 do Tribunal Superior do Trabalho:

*UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais n.ºs 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005*

*I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 n.º 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001)*

*II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde. (ex-OJ nº 24 da SBDI-1 - inserida em 29.03.1996)*

*(TST. Súmula 367)*

Enfim, sempre que a atividade desempenhada tiver natureza instrumental, servindo de meio para a efetiva prestação de serviços (objeto principal do contrato de trabalho), os valores recebidos não refletirão o conceito de remuneração legalmente qualificada para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

### **Isenção**

Isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada. A norma isentiva atinge a regra-matriz de incidência, prejudicando sua integridade sistêmica e negando-lhe o vigor. A norma tributária portanto, nem chega a incidir, pois carente da completude imposta pela tipicidade cerrada. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, *“a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência multilando-os, parcialmente”*<sup>9</sup>.

Acompanha esta posição Roque Antonio Carrazza:

*“Isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial). Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça in concreto.”*<sup>10</sup>

Isenção, portanto, é norma de estrutura que impede o nascimento da obrigação tributária na hipótese vinculada.

Verificando o espectro da norma de isenção, positivado na Lei 8.212/1991:

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

*(...)*

***§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.”***

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

*(...)*

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

e) as importâncias:

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

A interpretação sistêmica dos dispositivos transcritos identifica norma que afeta o critério quantitativo da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal, para excluir da base de cálculo: a) os ganhos eventuais; e b) os abonos expressamente desvinculados de salário.

A obliteração da incidência sobre os ganhos eventuais é isenção parcial na acepção técnica do termo. Sua dinâmica impede a incidência tributária sobre os valores pagos aos empregados e trabalhadores avulsos sem habitualidade, termo este também não definido pelo direito<sup>11</sup>.

Disso deriva-se que as verbas pagas de maneira eventual devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Já a isenção dos abonos desvinculados de salário é norma vazia, pois pretende afetar hipótese de não incidência. Tais verbas, justamente por serem desvinculadas do salário, carecem do elemento contraprestação, resultando no não-ser jurídico tributário<sup>12</sup>. Novamente, revela-se a preocupação do legislador ao reiterar a pretensão de salvaguardar esta materialidade da incidência tributária.

Em homenagem à boa hermenêutica, frisa-se que a norma de isenção é a constante no Art. 22, § 2º. A referência ao Art. 28, “e”, “7”, não demanda uma conjugação de normas, mas de norma com suporte físico (texto positivo). A primeira “toma de empréstimo” o conteúdo meramente linguístico da segunda para completar-lhe o sentido, da mesma maneira como se transcrevesse no § 2º os grafemas contidos no item “7”. Essa observação é necessária para corroborar outra proposição: a de que **a base de cálculo da contribuição patronal não se identifica com o salário de contribuição** (base de cálculo das contribuições dos empregados e trabalhadores avulsos).

O comando prescrito pela norma que positiva a instituição do tributo esgota-se em si mesmo. Com isso queremos dizer que a norma geral e abstrata de tributação, bem como os contornos do seu conteúdo pecuniário potencial, estão encerrados na previsão hipotética legal, e podem ser conhecidos pela análise do binômio materialidade/base de cálculo.

Incide novamente o princípio tributário da tipicidade cerrada ou *numerus clausus*, de acordo com o qual todos os elementos (critérios) determinantes da incidência devem constar pormenorizados no corpo do diploma normativo introdutor.

<sup>11</sup> A identificação do conteúdo semântico dos grafemas “ganhos eventuais” demanda verticalização da matéria, o que abstenho-me de realizar à vista na aplicação ao caso concreto.

<sup>12</sup> A não-incidência é simplesmente a explicação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da hipótese de incidência possível do tributo.

Deveras, não há incidência quando ocorre um fato tributariamente irrelevante, isto é, que não se ajusta (subsume) a nenhuma hipótese de incidência tributária. (...)

Fica claro, desse modo, que, enquanto a isenção depende de lei (*lato sensu*) para validamente surgir, a não-incidência decorre da própria natureza das coisas, podendo – e devendo – ser deduzida por mero labor exegético.

Ou, se preferirmos, enquanto a isenção deriva da lei, a não-incidência deriva da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, em face de a regra-matriz constitucional do tributo a eles não se ajustar.

Esses critérios determinam a **condição necessária e suficiente** para instaurar o liame jurídico obrigacional entre Sujeito Ativo (União) e Sujeito Passivo (contribuinte), cujo objeto é a obrigação tributária, devendo ser mensurado de acordo com a relação de retribuição materialidade/base de cálculo.

Essa mensuração, portanto, esgota-se no veículo introdutor (Art. 22), sendo descabido colher de suporte alheio (Art. 28) elementos supostamente capazes de mensurar o conteúdo financeiro do tipo.

Assim sendo, concluo que:

Base de cálculo da contribuição social previdenciária	
Patronal	Segurados e trabalhadores avulsos
<p>Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:</p> <p>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.</p>	<p>Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:</p> <p>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;</p>

Da aparente identidade entre os conceitos decorre a imprecisão técnica de considerar os itens “a” a “x” do § 9º do Art. 28 como as únicas hipóteses de exclusão de valores da base de cálculo:

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

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

*a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#).*

*b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*

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

d) *as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)*

e) *as importâncias: [\(Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#)*

1. *previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*

2. *relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;*

3. *recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*

4. *recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*

5. *recebidas a título de incentivo à demissão;*

6. *recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)*

7. *recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)*

8. *recebidas a título de licença-prêmio indenizada; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)*

9. *recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)*

f) *a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*

g) *a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)*

h) *as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*

i) *a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*

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

l) *o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)*

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: [\(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e [\(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por

cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; [\(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

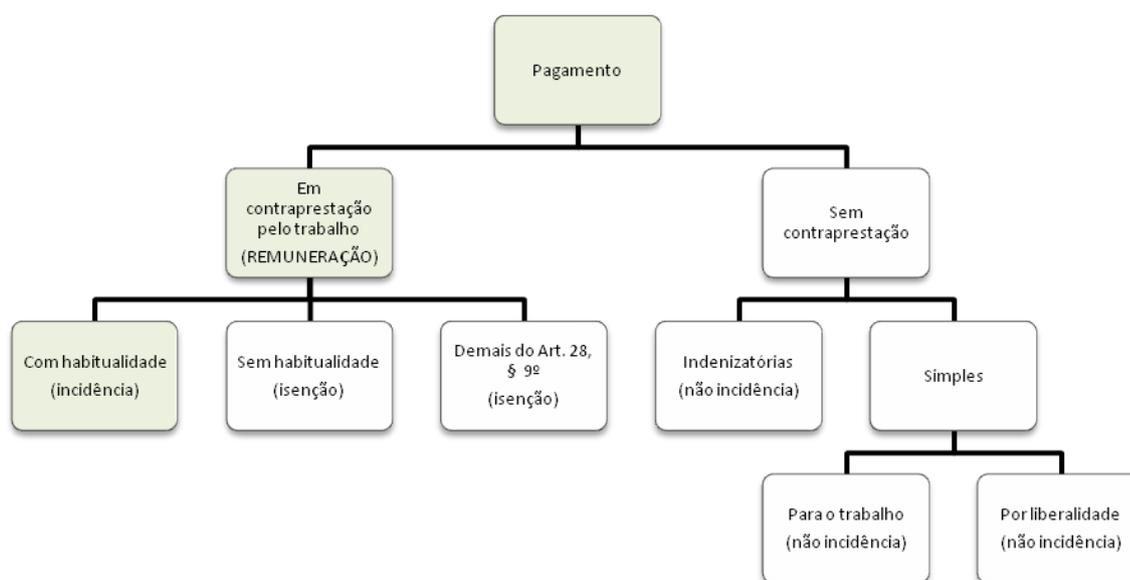
v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

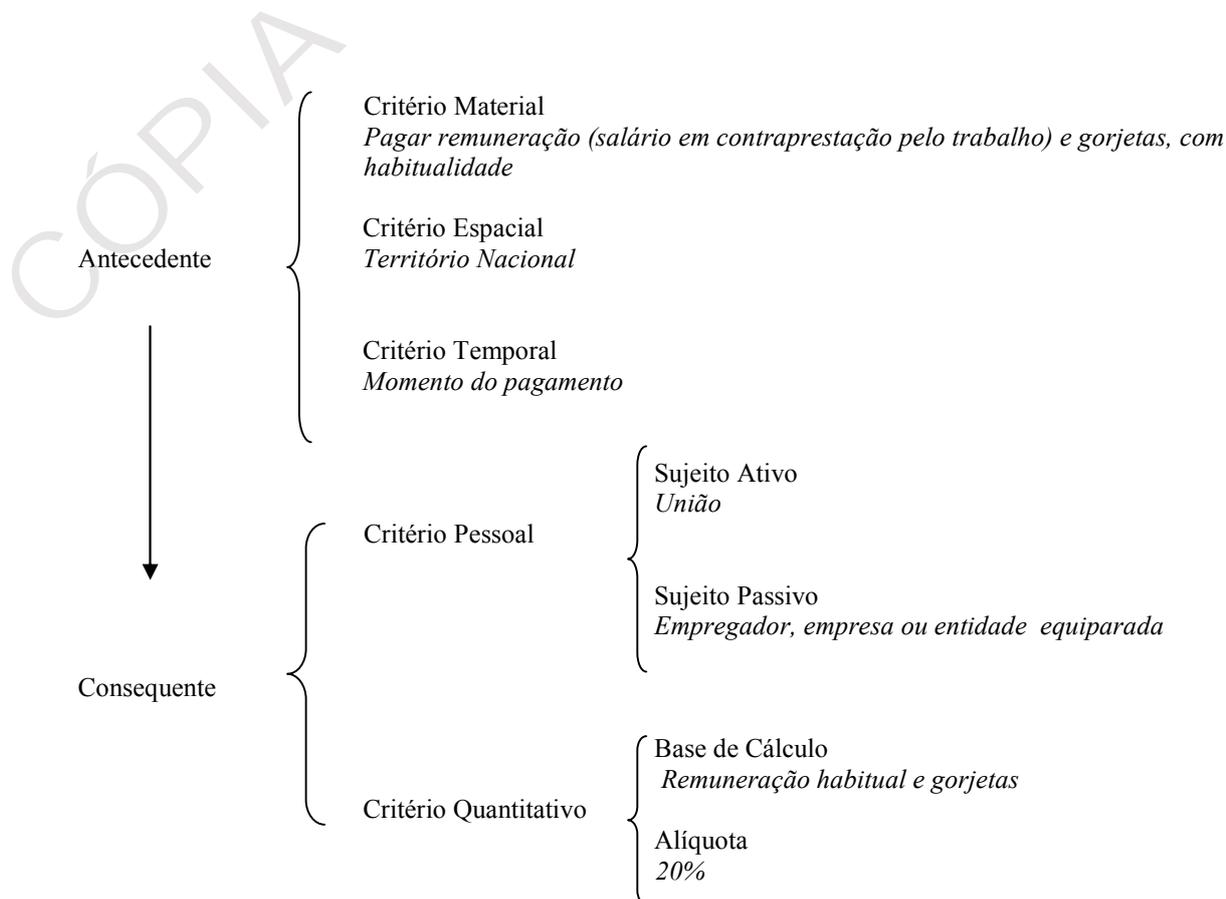
A lógica proposicional determina, pelo princípio da identidade, que “*uma coisa es uma coisa, y outra cosa es outra cosa*”<sup>13</sup>. A proposição é terminativa, ou seja, dizer que *uma coisa é uma coisa* não implica dizer que outra coisa também é, ou não é.

Com isso, concluo que a lista prevista nos itens “a” a “x” do artigo 28 não é taxativa da não incidência, qualificada ou não. Os valores pagos sem contraprestação também delimitam os contornos do aspecto quantitativo da norma.

Resumo no seguinte quadro sinótico:



Isto posto, temos a regra-matriz de incidência da contribuição social previdenciária patronal:



Colocadas essas premissas, passo à análise do caso concreto.

A matéria objeto declaração resume-se à tributação dos valores pagos a título das rubricas “abono assiduidade” e “abono férias”.

O abono assiduidade é pago aos funcionários, nos termos do Acordo Coletivo de Trabalho –ACT, de acordo com o seu grau de frequência.

Ou seja, o funcionário somente fará jus ao abono assiduidade quando atingidas metas preestabelecidas, diretamente vinculadas ao caráter estimulatório do prêmio.

A jurisprudência trabalhista de muito já trilha este entendimento, como se colhe dos seguintes precedentes:

*"Verba paga ao empregado sobre a rubrica de gratificação, mas que no fundo apresenta condições para o seu recebimento, caracteriza-se como prêmio e, como tal, não tem natureza salarial"*

*(TRT 2ª Região, 1ª T., RO 02960295441/1996, Rel. Braz José Mollica, DOE-SP de 25/11/1997).*

*"PRÊMIO-PRODUÇÃO E PRÊMIO-ASSIDUIDADE - INTEGRAÇÃO A REMUNERAÇÃO. As parcelas pagas a título de prêmio-produção e prêmio-assiduidade não integram a remuneração do empregado, pois eram concedidas apenas quando atingidas determinadas metas preestabelecidas. Os prêmios eram pagos somente àqueles empregados que corresponderam às suas finalidades, visando especificamente ao estímulo. Não se trata de proventos pagos sob o título de prêmio, que correspondem, na realidade, a retribuição de serviços prestados pelos empregados, mas, sim, de recompensa. O prêmio é algo a mais ou de melhor obtido pelo empregado e, não, a contraprestação do trabalho realizado". (TRT 3ª Região, RO 5343-1997, ReI. Juíza Deoclécia Amorelli Dias, DJMG de 11/10/97)*

*"PRÊMIOS NATUREZA JURÍDICA: O que caracteriza a natureza salarial de um benefício é a habitualidade com que é concedido pelo empregador, de forma que o empregado possa contar com aquele ganho extra em sua remuneração (art. 457, da Consolidação). Viagens esporádicas realizadas pelo empregado, custeadas pelo empregador e dependentes do atingimento de metas fixadas pela empresa, não possuem natureza salarial (art. 458, da CLT)."*

*(TRT 9ª Região, RO 10599-1999, ReI. Juíza Rosernarie Diedrichs Pimpao, DJPR de 26/01/2001)*

*"PRÊMIO. INTEGRAÇÃO. OS prêmios constituem uma liberalidade do empregador, tendo em vista o desempenho de cada funcionário. Buscam recompensar aquele empregado que se ateu dentro dos padrões de eficiência e produtividade, traçados pela empresa; por conseguinte, não constituem salário. Assim, como mera liberalidade, não há que se falar em integração. Recurso provido no particular, no maioria." (TRT 24ª Região, Tribunal Pleno, RO 2070-1999, ReI. Juiz João de Deus Gomes de Souza, DJ-MS de 27/06/2000)*

Trabalho: É esse, também, o posicionamento adotado pelo Tribunal Superior do

*"AGRAVO DE INSTRUMENTO DO RECLAMANTE. PRÊMIO. NATUREZA JURÍDICA. ARTIGO 457, § 1º, DA CLT.*

*1. Deixando o acórdão regional de consignar a habitualidade do pagamento da verba denominada prêmio objetivo, e tendo registrado que a sua percepção não correspondia ao pagamento pela regular e obrigatória prestação de serviços, não há que se cogitar acerca da violação literal do artigo 457, parágrafo 1º, da CLT, porquanto, o prêmio pago como incentivo ao melhor desempenho do empregado não possui conotação salarial, já que*

*esta se reserva apenas às verbas decorrentes da contraprestação direta pelo empregador dos serviços realizados pelo empregado. Incide, à hipótese, o teor do Enunciado na 221 do TST, com óbice ao destrancamento da revista.*

*2. A revista não se credencia ao processamento por divergência jurisprudencial, na medida em que os arestos paradigmas trazidos à colação apresentam-se inespecíficos para o cotejo, nos termos dos Enunciados n.ºs 23 e 296 do TST.*

*Agravo de instrumento conhecido e não-provido". (TST – 4ª T., AIRR 783.871/2001.7, ReI. Juiz Convocado Luiz Antonio Lazarim, Dl de 25/02/2005) – (grifamos).*

*"Os prêmios pagos aos obreiros, por liberalidade patronal, que dependem do implemento de determinada condição, não possuem natureza salarial, razão pela qual não integram a remuneração do empregado".*

*(TST - 2ª T, RR 316.466/96.0, ReI. Min. José Bráulio Bassini)*

*"O prêmio desempenho não integra o salário. Recurso de Revista provido para declarar que a parcela 'prêmio desempenho' não integra o salário, não gerando, portanto, os reflexos deferidos que ficaram excluídos".*

*(TST – 3ª T, RR 175549/95, Rel. Min. Zito Calasãs)*

Ainda, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu no mesmo sentido:

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO-ASSIDUIDADE. FOLGAS NÃO GOZADAS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRAZO DE RECOLHIMENTO. MÊS SEGUINTE AO EFETIVAMENTE TRABALHADO. FATO GERADOR. RELAÇÃO LABORAL. 1. Não incide Contribuição Previdenciária sobre abono-assiduidade, folgas não gozadas e prêmio pecúnia por dispensa incentivada, dada a natureza indenizatória dessas verbas. Precedentes do STJ. 2. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que as Contribuições Previdenciárias incidentes sobre remuneração dos empregados, em razão dos serviços prestados, devem ser recolhidas pelas empresas no mês seguinte ao efetivamente trabalhado, e não no mês subsequente ao pagamento. 3. Recursos Especiais não providos.**

*(STJ, REsp 712185 / RS, Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe 08/09/2009)*

**TRIBUTÁRIO. INSS. ABONO-ASSIDUIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. 1. O abono-assiduidade convertido em pecúnia possui natureza indenizatória, não incidindo a Contribuição Previdenciária. 2. Recurso especial improvido.**

(STJ, Resp 476196, Segunda Turma, Rel. Min, Castro Meira, DJ 06/12/2005)

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ABONO-ASSIDUIDADE. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA. 1. O abono-assiduidade, conquanto premiação, não é destinado a remuneração do trabalho, não tendo natureza salarial. Deveras, visa o mesmo a premiar aqueles empregados que se empenharam durante todo ano, não faltando ao trabalho ou chegando atrasado, de modo a não integrar o salário propriamente dito. 2. A Corte Especial, em casos análogos, sedimentou o entendimento segundo o qual a conversão em pecúnia do abono-assiduidade não gozado não constitui remuneração pelos serviços prestados, não compondo, destarte, o salário-de-contribuição. Precedentes:REsp 496.408 - PR, 1ª Turma, Relatora MINISTRA DENISE ARRUDA, DJ de 06 de dezembro de 2004 e REsp 389.007 - PR, 1ª Turma, Relator, MINISTRO GARCIA VIEIRA, 15 de abril de 2002). 3. É assente no STJ que a contribuição previdenciária patronal somente incide sobre determinada verba, quando esta referir-se à remuneração por serviços prestados, não estando albergadas, deste modo, as indenizações. Precedentes: AgRg no AG 782-700 - PR, 2ª Turma, Relator Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 16 de maio de 2005; ERESP 438.152 - BA, 1ª Seção, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 25 de fevereiro de 2004. 4. Recurso especial provido.**

(STJ, Resp 749467-RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 16/03/2006)

No caso do abono férias, por sua vez, a verba é paga pelo empregador quando, a pedido do empregado, parte das férias disponíveis é convertida em pecúnia, no limite de 1/3 do total do período.

Trata-se, portanto, de valor pago ao empregado como forma de compensação pelos dias que, por direito, este gozaria de descanso e não o fez. Não há que se falar, assim, em valor pago em contraprestação pelo serviço prestado, uma vez que, neste período, a verba é percebida pelo empregado concomitantemente com o salário – este sim em retribuição pelo trabalho.

Por tais razões, ousou divergir do voto do Ilustre Relator no que tange o abono assiduidade e abono férias uma vez que, ao nosso ver, não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias por não possuir natureza salarial.

Assim declaro.

Thiago Taborda Simões.