



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

Processo nº 10680.723128/2010-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.677 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXCLUSÃO SIMPLES
Recorrente VIA MAZZONI MANUFATURA DE CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2005 a 30/11/2008

EXCLUSÃO DO SIMPLES. COMPETÊNCIA. DISCUSSÃO EM FORO ADEQUADO.

O foro adequado para discussão acerca da exclusão da empresa do tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Federal/SIMPLES-Nacional) é o respectivo processo instaurado para esse fim. Descabe em sede de processo de lançamento fiscal de crédito tributário o exame dos motivos que ensejaram a emissão do ato de exclusão.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

VERBAS PAGAS A TÍTULO DE PRÊMIO FÉRIAS E PRÊMIO ASSIDUIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

As parcelas pagas aos empregados a título de prêmio férias e prêmio assiduidade, em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição.

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

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO.

Os grupos econômicos podem ser de direito ou de fato, podendo se dar pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns, sob a forma horizontal (coordenação), ou sob a forma vertical (controle x subordinação). Caracterizada a formação de grupo econômico de fato, através de análise fática que tornou possível a constatação de combinação de recursos e/ou esforços para a consecução de objetivos comuns pelas empresas integrantes do grupo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Thiago Taborda Simões que reconheceu a não incidência sobre as parcelas de prêmio-assiduidade. O Conselheiro apresentará declaração de voto.

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 Taborda 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, relativas à contribuição 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 10/2005 a 11/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 68/89) informa que os valores lançados foram apuradas com base em folhas de pagamento e lançamentos contábeis, contendo os seguintes fatos geradores:

1. pagamento de participação nos lucros e resultados - PLR, em desacordo com a lei específica (Lei 10.101/00), **levantamento PR**;
2. pagamento de "prêmio férias" e "prêmio assiduidade", **levantamento FE**;
3. pagamento de remuneração constante das folhas de pagamento e não declaradas em GFIP, **levantamentos FP e FP1**.

A empresa era optante pelo SIMPLES, entretanto a autuada foi excluída daquele sistema retroativamente a 01/01/2007.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que foi caracterizado grupo econômico com as empresas Injeton Componentes para Calçados Ltda., Manufatura Alefra Artefatos e Calçados Ltda. e Oto Calçados Ltda, sujeitos passivos solidários, conforme termos de fls. 145/150.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 26/10/2010 (fls. 01 e 256), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 260/271), alegando, em síntese, que:

1. não incide contribuições previdenciárias sobre participação nos lucros e férias prêmio previstas em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT). Diz que tais verbas possuem conotação indenizatória. Cita jurisprudência. Alega que a Lei 10.101/00 nada mais fez do que legitimar a CCT como documento hábil a garantir a validade do pagamento da Participação nos Lucros e Resultados;
2. não incide contribuição previdenciária patronal calculada sobre a folha de pagamento em razão da opção da empresa pelo Simples e posteriormente pelo Simples Nacional. Aduz que a fiscalização equivocadamente caracterizou as empresas Manufatura Alefra Ltda,

Artefatos e Calçados Ltda. Oto Calçados Ltda e Via Mazzoni Manufatura de Calçados e Acessórios Ltda. como integrantes de um mesmo grupo econômico. Por essa razão, não poderiam recolher seus tributos nos moldes do Simples Nacional, propondo a exclusão das empresas, com efeitos retroativos, do Simples e do Simples Nacional, pretendendo apurar contribuições previdenciárias em períodos afetados pela decadência. Entende que ainda que irregular a opção pelo simples, jamais poderia a exclusão se revestir de efeitos retroativos. Tal imposição imputaria à impugnante supostos débitos tributários que já haviam sido quitados meses antes pela sistemática especial de arrecadação;

3. o lançamento das contribuições patronais se baseou em procedimento de exclusão da empresa impugnante do Simples e do Simples Nacional, pendente de insurgência na esfera administrativa e judicial, não havendo fato sólido capaz de gerar a hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal, em afronta aos princípios da legalidade, contraditório e ampla defesa. Afirma não haver comprovação da irregularidade de opção da empresa pelo Simples e pelo Simples Nacional. A fraude apontada pela fiscalização não passa de mera alegação, não se prestando a servir de base para qualquer pretensão punitiva do fisco. Assim, com base na súmula 08 do STF, o prazo decadencial é de cinco anos, contados do fato gerador do tributo. Cita jurisprudência. Diz que sua conduta empresarial é regular, pois não há óbice legal para prestar serviços a Oto Calçados. Acrescenta que é totalmente independente daquela empresa. Cita jurisprudência no sentido de que é possível o desmembramento de atividades em duas empresas na mesma área geográfica objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária;

4. pede o cancelamento do Auto de Infração.

Conforme despacho de fls. 346/347, apenas a empresa ora autuada apresentou impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG – por meio do Acórdão 02-33.666 da 8ª Turma da DRJ/BHE (fls. 348/351) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

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.

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.

No presente lançamento fiscal ora analisado, constam as contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à parcela patronal, inclusive as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT.

Esclarecemos que a empresa foi excluída do sistema de tratamento tributário diferenciado “SIMPLES”, por meio de processo próprio (15504.012607/2010-19 e 15504.012588/2010-21), no qual foram expedidos os Atos Declaratórios Executivo (ADE) nº 0316 a 0321, de 13/08/2010, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (fls. 62/67).

Como os motivos fáticos e jurídicos da exclusão da empresa do “SIMPLES” estão devidamente registrados nos processos nºs 15504.012607/2010-19 e 15504.012588/2010-21, consubstanciados pelos Atos Declaratórios Executivo (ADE) nº 0316/2010 a 0321/2010 DRF/BHE, iremos afastar e não conhecer todos os motivos que fundamentam o pleito de declaração de ilegalidade ou nulidade dos aludidos ADE, que não estão em julgamentos nesta oportunidade, pois este não é o momento ou o local oportuno para analisar essas matérias. O foro adequado para a discussão dessas matérias são os respectivos processos instaurados para esse fim (processos nºs 15504.012607/2010-19 e 15504.012588/2010-21) e não o presente processo de lançamento fiscal de crédito previdenciário oriundo de uma obrigação tributária principal.

Com isso, a decisão desta Turma da Corte Administrativa (CARF) vai restringir-se exclusivamente às demais questões que não dizem respeito ao âmbito da matéria da sua exclusão do sistema de tratamento tributário diferenciado “SIMPLES FEDERAL/SIMPLES NACIONAL”.

Esse entendimento está consubstanciado nos artigos 2º e 3º do Regimento Interno do CARF – Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 –, que estabelecem as atribuições (competências) específicas de cada órgão dessa Corte Administrativa.

Regimento Interno do CARF - Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009:

Art. 2º. À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

(...)

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado

de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Nacional);

.....

Art. 3º. À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

(...)

IV - Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007;

Dessas regras do Regimento Interno do CARF, retromencionadas, percebe-se, então, que os processos de exclusão do SIMPLES FEDERAL/SIMPLES NACIONAL e os processos de lançamentos de contribuições previdenciárias são apreciados por órgãos julgadores distintos, em atendimento ao princípio da especialidade.

De fato, constata-se que há correlação e dependência entre a controvérsia que se discute especificamente no lançamento da contribuição social previdenciária (relação obrigacional principal) e a matéria referente ao enquadramento no SIMPLES FEDERAL/SIMPLES NACIONAL (processos nºs 15504.012607/2010-19 e 15504.012588/2010-21), uma vez que essa última matéria – inclusive a discussão referente ao instituto da terceirização pugnada na peça recursal –, sendo favorável à Recorrente, arrastará para a mesma conclusão todos os processos de constituição de créditos tributários (lançamento da obrigação principal).

Por outro lado, ainda que se tenha notícia de que a Recorrente encontra-se questionando a sua exclusão do SIMPLES FEDERAL/SIMPLES NACIONAL – conforme relato na peça recursal –, o que se deve preponderar, para fins de análise do lançamento fiscal da obrigação tributário-previdenciária principal, é a informação de que a Recorrente permanece excluída desse sistema de recolhimento dos tributos (SIMPLES FEDERAL/SIMPLES NACIONAL).

Portanto, com relação ao enquadramento no SIMPLES FEDERAL/SIMPLES NACIONAL, não farei apreciação nem exame dessa matéria, pois não se trata de matéria pertinente à análise dessa Turma julgadora do CARF (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção). No entanto, sinalizo no sentido que fique sobrestada esta decisão até a decisão definitiva sobre o enquadramento da empresa no SIMPLES FEDERAL/SIMPLES NACIONAL, o qual deverá ser analisado pela Primeira Seção do CARF.

Como a empresa foi excluída do sistema “SIMPLES”, os tributos que antes vinham sendo recolhidos na sistemática do programa devem ser recolhidos pela sistemática aplicável às demais empresas não incluídas no sistema. Isso permitiu o lançamento das

contribuições sociais devidas pela empresa em função de sua exclusão do Simples, conforme o art. 16 da Lei 9.317/1996, *in verbis*:

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.
(g.n.)

O mesmo entendimento está consubstanciado na regra estampada no art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006.

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.
(g.n.)

Diante desse quadro, faremos análise apenas das matérias que não dizem respeito da sua exclusão do sistema “SIMPLES FEDERAL/SIMPLES NACIONAL”.

Quanto aos valores lançados em decorrência da remuneração proveniente da Participação nos Lucros e Resultados (PLR), o procedimento de auditoria fiscal demonstrou que tal verba foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que fora paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei 10.101/2000. No presente processo, a remuneração, cognominada de participação nos lucros e resultados, paga aos segurados fora realizada em desacordo com o mencionado diploma legal e, com isso, deverá integrar o salário de contribuição dos valores lançados.

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:

(...)

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

Nesse sentido, a Lei 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei 10.101/2000:

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. (...)

Art. 3º. (...)

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

Verifica-se que a verba cognominada de Participação nos Lucros ou Resultados foi paga pela empresa em desacordo com os dispositivos legais, conforme devidamente enfatizado no conjunto fático-probatório do Relatório Fiscal, bem como nos elementos acostados pela Recorrente nas peças de defesa, uma vez que os Acordos Coletivos de Trabalho, firmados nos anos 2006, 2007 e 2008, não estabelecem qualquer programa de resultados a serem cumpridos pelos beneficiários (empregados), nos seguintes moldes:

1. não estipulam critérios a serem cumpridos pelos trabalhadores;
2. não estipulam metas a serem atingidas, não constam formas de apuração dos resultados referentes às supostas metas inicialmente fixadas. Também não estabelecem quaisquer índices pretendidos pela empresa, tais como: produtividade, qualidade ou lucratividade. Determinam apenas o valor a ser pago e datas de pagamento.

Embora devidamente intimada para apresentação de documentos, a Recorrente não apresentou os resultados do cumprimento de metas, índices e parâmetros, restando comprovado o pagamento de PLR em desacordo com a Legislação. Isso está consubstanciado nos Acordos Coletivos de Trabalho que registram (Cláusula Terceira):

CONVENÇÃO ANO 2007:

CLÁUSULA TERCEIRA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Tendo em vista o estabelecido na Lei n. 10.101, de 19/12/2000, as empresas deverão pagar a seus empregados um valor a título de PRL – Participação nos Lucros ou Resultados da empresa, de acordo com os seguintes critérios:

- a) O valor a ser pago será equivalente a 20% (vinte por cento) dos salários de março de 2007, no limite máximo de R\$1.500,00 (hum mil e quinhentos reais), em duas parcelas iguais, sendo a primeira em 31/08/07 e a segunda em 28/02/2008.*
- b) Para receber a 1ª parcela o empregado deverá alcançar a meta de frequência de 90% dos dias efetivamente trabalhados na empresa no período de 01/03/07 a 31/08/07.*
- c) Para receber a 2ª parcela o empregado deverá alcançar a meta de frequência de 90% dos dias efetivamente trabalhados pela empresa no período de 01/09/07 a 28/02/08.*
- d) Para apuração da frequência não poderão ser computadas as faltas legais e as previstas nesta Convenção Coletiva. [...]”*

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivos de Trabalho (Convenção) referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório. Pelo contrário, é importante a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

A Recorrente argumenta ainda que as metas para a aquisição do direito de receber a PLR estariam inseridas nos acordos coletivos, tais como número de faltas injustificadas ao trabalho, apuração de frequência e rotatividade. Essa alegação não será acatada, eis que não existe indício da interferência dos resultados indicados nas planilhas no pagamento da PLR, nem há previsão de metas objetivas nos acordos coletivos firmados nos anos 2006, 2007 e 2008. Além disso, os índices de ausências dos trabalhadores (absenteísmo) e da rotatividade, por si só, e desacompanhados de elementos subjacente à meta ou resultado que se pretende comprovar, não atendem os parâmetros do programa de metas delineados no art. 2º da Lei 10.101/2000.

Assim, por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, tais valores 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 “j”, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, “X” e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

A Recorrente alega que o valor pago a título de ganhos eventuais (prêmio de férias e prêmio de assiduidade) não teria natureza salarial, vez que esses ganhos eventuais estariam amparados pela hipótese de não incidência tributária, possuindo natureza indenizatória e excluídos 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 nº 3.265, 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 ganhos eventuais 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 prêmios de férias e de assiduidade estipulados em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT). Essas verbas designadas de prêmios férias e assiduidade, pagas aos segurados empregados, caracterizam uma contraprestação pelos serviços prestados pelos segurados e evidenciam um ganho salarial em decorrência de ser destinada aos segurados que não faltaram ao serviço.

Esse entendimento decorre da regra consubstanciada na cláusula décima nona e alguns itens da Convenção de 31/03/2007, que estabelece:

“[...] CLAUSULA DÉCIMA NONA - RETORNO DE FÉRIAS OU PRÊMIO ASSIDUIDADE.

As empresas asseguram a todos os seus empregados, sem prejuízo do abono concedido pelo art. 7º, inc. XVII, da Constituição Federal o pagamento de um prêmio assiduidade, quando do retorno de férias, nas seguintes bases:

a) No valor correspondente a 35% (trinta e cinco por cento) do salário nominal, desde que o empregado, durante o período aquisitivo respectivo não tenha faltado ao serviço por mais de dois dias, justificadamente ou não.

O valor máximo do benefício a ser pago será de R\$216,00 (duzentos e dezesseis reais).

b) No valor correspondente a 20% (vinte por cento) do salário nominal, desde que o empregado, durante o período aquisitivo respectivo, não tenha faltado ao serviço por mais de quatro dias, justificadamente ou não. O valor máximo a ser pago será de R\$156,00 (cento e cinquenta e seis reais)” [...].

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 fixada no contratado de trabalho.

Diante disso, não têm natureza de indenização as verbas pagas a empregados em razão de acordos trabalhistas (prêmio férias e prêmio assiduidade), 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 *cedição*

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 Coletivo de Trabalho (ACT), referente ao pagamento de verbas a títulos de ganhos eventuais (prêmios) 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 (prêmios) 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.

As Recorrentes aduzem que a auditoria fiscal não apresentou elementos probatórios suficientes para demonstrar a sua tese de Grupo Econômico.

Em suas alegações recursais, requer a Recorrente, acompanhada das demais peças recursais das outras Recorrentes, que seja afastada a responsabilização das empresas do Grupo Econômico de fato, assim caracterizado pela autoridade lançadora, sob o argumento de que inexistente qualquer situação fática ou jurídica capaz de suportar tal entendimento, mormente quando a legislação de regência não permite a caracterização “de ofício” de Grupo Econômico pelo simples fato de as empresas terem os mesmos sócios, exigindo outros

requisitos ausentes na hipótese vertente. Nessa toada, sustenta que, no caso, as empresas são totalmente dissociadas e distintas umas das outras, possuindo personalidade jurídica própria, finalidade social diversa, empregados próprios, controladores diversos, clientes próprios e independentes, não se vislumbrando entre elas qualquer forma de direção, controle ou administração. Argumenta que o simples fato de um sócio de determinada empresa estar inserido no contrato social de outra não implica na existência de grupo de empresas, como entendeu equivocadamente o Auditor Fiscal.

Tais alegações não devem prosperar pelos fatos, pela legislação de regência e pela jurisprudência deste Conselho, todos a seguir delineados neste voto.

Conforme restou devidamente demonstrado no Relatório Fiscal, as empresas ali arroladas fazem parte efetivamente de Grupo Econômico de fato, respondendo solidariamente pelo crédito previdenciário que se contesta as seguintes empresas:

1. VIA MAZZONI MANUFATURA DE CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA (Recorrente);
2. MANUFATURA ALEFRA ARTEFATOS E CALÇADOS LTDA, CNPJ 06.143.810/0001-83;
3. OTO CALÇADOS LTDA, CNPJ 16.638.900/0001-07;
4. INJETON COMPONENTES PARA CALÇADOS LTDA, CNPJ 05.654.993/0001-39.

Esclarecemos que a solidariedade previdenciária é legítima e obriga os sujeitos passivos do fato gerador da contribuição da seguridade social, desde que suas regras sejam corretamente aplicadas e o procedimento fiscal regularmente conduzido.

Nesse sentido, os artigos 124 e 128, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), dispõem:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei. (g.n.)

Parágrafo Único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (g.n)

Por sua vez, o § 2º do art. 2º, da CLT, ao tratar da matéria, estabelece o seguinte:

Art. 2º. Considera-se empregador a empresa individual ou coletiva, que, assumindo os riscos de atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços.

(...)

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Com mais especificidade, em relação aos procedimentos a serem observados pela auditoria fiscal ao promover o lançamento, notadamente quando tratar-se de caracterização de Grupo Econômico, o art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/1991, não deixa dúvida quanto a matéria posta nos autos, recomendando a manutenção do feito, *in verbis*:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

*IX - as empresas que integram grupo econômico **de qualquer natureza** respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei; (g.n.)*

Da leitura desse **inciso IX do art. 30 da Lei 8.212/1991**, extrai-se que a relação jurídico-tributária ali esposada tem **caráter ampliativo da responsabilidade solidária**, o que leva a afirmar que **não** se restringe aos casos em que esse grupo econômico esteja **formalmente** configurado (cognominado de **grupo econômico formal**), mas também àqueles em que isso ocorra **apenas faticamente** (cognominado de **grupo econômico informal**), como na hipótese vertente.

No presente caso, ao contrário do entendimento da Recorrente, inúmeros fatos levaram à fiscalização a concluir pela existência de Grupo Econômico de fato, conforme restou circunstanciado e demonstrado no Relatório da Fiscal da Infração, nos seguintes termos:

"[...] 14.2 - De posse do Mandado de Procedimento Fiscal nos dirigimos a empresa Manufatura Alefra Artefatos e Calçados Ltda, CNPJ: 06.143.810/0001-83, para a entrega do Termo de Início de Procedimento Fiscal, datado de 01/10/2009, e constatamos que a mesma não se encontrava no endereço constante do MPF, ou seja, Rua Sigma, 260, bairro Caiçara.

14.3 - Através de informações colhidas junto a terceiros localizamos a empresa na Rua Delta, 201, bairro Caiçara. Quando da assinatura do Termo foi verificado que o responsável pelo atendimento não era empregado da Manufatura e sim de uma outra empresa, Via Mazzoni Manufatura de Calçados e Acessórios Ltda, CNPJ: 07.525.106/0001-58. Foi solicitado documento que o autorizasse a receber a intimação e deparamos com o seguinte instrumento que transcrevemos na íntegra:

"TERMO ADITIVO AO CONTRATO DE TRABALHO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20

13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/08/2013 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assina

do digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 21/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pelo presente aditivo de Contrato de Trabalho, VIA MAZZONI MANUFATURA DE CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA, doravante denominada EMPREGADORA e a Sra. LUZIA DOS SANTOS SILVA, doravante denominado Empregado, celebram entre si o aditivo ao Contrato Individual de Trabalho celebrado em 04 de dezembro de 2007, nos seguintes e precisos termos:

CLAUSULA DÉCIMA - O EMPREGADO poderá ser livremente transferido, a qualquer tempo, tanto do local, horário ou setor de trabalho, para prestar serviços em quaisquer das empresas componentes do grupo Oto, quais sejam, Oto Calçados Ltda, Via Mazzoni Manufatura de Calçados e Acessórios Ltda, Injeton Componentes para Calçados Ltda e Manufatura Alefra Artefatos e Calçados Ltda. *Quer seja esta transferência definitiva ou transitória, obrigando-se a todo e qualquer serviço compatível com sua condição de Coordenadora de DP. (grifo nosso).*

Belo Horizonte, 04 de dezembro de 2007."

(...)

15.1.1 - CONTRATOS SOCIAL E ALTERAÇÕES:

No Contrato Social da empresa Injeton Componentes para Calçados Ltda, CNPJ: 05.654.993/0001-39, datado de 22/05/2003 constam como sócios Gilson Geraldo Xavier de Oliveira, CPF 129.772.176-49, e Oto Xaviel de Oliveira, CPF 130.674.516-00, ambos sócios da Oto Calçados Ltda.

Em 13/11/2003 data da primeira Alteração Contratual Gilson e Oto transfere 75% (setenta e cinco por cento) das cotas para Faither de Araújo Oliveira, CPF 045.009.986-59 e 25% (vinte e cinco por cento) a Marthes Augusto Fernandes, CPF 535.916.826-91.

O sócio Faither de Araújo Oliveira é filho de Oto Xaviel de Oliveira.

Na empresa Via Mazzoni Manufatura de Calçados & Acessórios Ltda, CNPJ: 07.525.106/0001-58, no Contrato Social, datado de 11/07/2005 constam como sócios Klauss César de Araújo Oliveira, CPF 014.550.596-09 e Thiago Antonio de Melo Oliveira, CPF 056.205.026-43.

*Os sócios Klaus César de Araújo Oliveira e Thiago Antonio Melo Oliveira **são filhos de Oto Xaviel de Oliveira e Gilson Geraldo Xavier de Oliveira**, respectivamente.*

*Embora fora do período fiscalizado verificamos a primeira Alteração Contratual, datada de 02/07/2009, onde o sócio Thiago Antônio de Melo Oliveira transfere suas 25.000 (vinte e cinco mil) cotas a Jader Lucas de Miranda, CPF 809.104.836-04. **Constatamos que Jader é ex-empregado da Via Mazzoni, com registro na ficha de n. 0107**, onde exercia o cargo de supervisor geral, data de admissão em 19/04/2007 e data de saída em 12/07/2009. Atualmente exerce o cargo de "gerente de*

produção" das empresas Manufatura Alefra e Via Mazzoni, ambas funcionando na Rua Delegado Ronaldo Jaques, 335, Vila Amaral, cuja verificação foi feita "in loco".

(...)

15.1.2 - FOLHAS DE PAGAMENTO:

15.1.2.1 - No exame das folhas de pagamento deparamos com um número crescente de empregados entre os meses de março e abril de 2007 nas empresas Manufatura Alefra e Via Mazzoni. Da análise das Fichas de Registro de Empregados verificou-se que os trabalhadores utilizados por essas empresas recém-criadas já estavam registrados como empregados da Oto Calçados, os quais, foram demitidos e na sequência admitidos de acordo com a necessidade das referidas empresas, ou seja, as relações de emprego não foram alteradas – o grupo econômico assumia toda a responsabilidade pela continuidade do contrato de trabalho. Na realidade houve uma transferência de empregados de uma empresa para outra do mesmo grupo. Esse procedimento há muito vem sendo adotado pela Oto Calçados para enxugar o seu quadro de funcionários verificado através do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED, de exercícios anteriores, nos mesmos constam "transferência de saída" da Oto e "transferência de entrada" nas empresas Manufatura Alefra, Injeton e Via Mazzoni.

(...)

15.1.3-NOTAS FISCAIS:

15.1.3.1 - Notas fiscais de saída de mercadorias procedentes da Oto Calçados tendo como destinatárias as empresas Via Mazzoni, Injeton e Manufatura, e estas faziam o caminho inverso através de notas fiscais de saída dos produtos industrializados, por estas empresas, com referência expressa ao número da Nota Fiscal de envio de material e inclusão do valor do custo da mão de obra aplicada.

Ressaltando que o mesmo procedimento é feito entre as empresas Via Mazzoni, Injeton e Manufatura. Juntamos cópias das notas fiscais, lançamentos contábeis, por amostragem.

15.1.4 - Os lançamentos contábeis são registrados nas seguintes contas:

Injeton Componentes para Calçados Ltda - conta: 4.1.2.01 – Receitas de produtos fabricação própria; conta: 4.1.2.01.004 - Mão de obra efetuada a terceiros a prazo.

Via Mazzoni Manufatura de Calçados Ltda - conta: 3.1.2.01 - Custos dos Produtos Vendidos; 3.1.2.01.012 - Industrialização Efetuada por Terceiros (anos 2006 e 2007). Conta: 4.1.2.01 - Receitas de Produtos Fabricação Própria; 4.1.2.01.004 - Industrialização Efetuada por Terceiros (ano 2008).

Manufatura Alefra Artefatos e Calçados Ltda - conta: 4.1.1.03 – Receita de Serviços Industrialização; 4.1.1.03.002 - Serviços de Industrialização para Terceiros a Prazo (ano 2006). Conta

4.1.1.03: Receita de Serviços Industrialização; 4.1.1.03.001 - Serviços de Industrialização para Terceiros a Vista, (anos 2007 e 2008).

Oto Calçados Ltda - conta 3.1.2.01.012 - Industrialização Efetuada por Terceiros.

(...)

15.1.7 - Destaque-se ainda que, além da administração em comum, as empresas Manufatura Alefra Artefatos e Calçados Ltda, Injeton Componentes para Calçados Ltda e Via Mazzoni Manufatura de Calçados Ltda sempre tiveram o mesmo contador como responsável técnico pela sua contabilidade, sendo: Roberto Fernandes da Fonseca, CRC/MG 16.223, bem como o mesmo gestor de Recursos Humanos: Luzia dos Santos Silva, empregada da Via Mazzoni. [...]” (Relatório Fiscal, fls. 68/89)

Verifica-se ainda que o Fisco não se fundamentou simplesmente no fato de as empresas terem os mesmos sócios, ao caracterizá-las como Grupo Econômico, apesar de também ter contribuído para tal conclusão. Como se observa, além do outros fatos, já devidamente elencados acima, as atividades desenvolvidas por todas empresas integrantes do Grupo Econômico se relacionam e interligam.

In casu, percebe-se que há atos de gerência relacionados com todas as empresas faticamente integrantes do grupo econômico de fato, manifestado pela existência de controle único: **Srs. Oto Xaviel de Oliveira e Gilson Geraldo Xavier de Oliveira, e demais membros de sua família (filhos)**. Além disso, a auditoria fiscal demonstrou que as empresas compartilham instalações, equipamentos, marca “GRUPO OTO”, funcionários, setor de recursos humanos e contábil, mesmo endereço, telefone e recursos financeiros, dentre outros elementos fático-probatórios.

Ganho relevo esse tese quando se depreende que os elementos esposados na peça recursal não são suficientes para solapar a certeza e a convicção que conduziram a decisão de primeira instância a reconhecer a existência de grupo econômico de fato, conforme ficou registrado por uma série de fatos que sequer foram contestados pelas empresas e nem poderiam, dada a forte significação que contém no sentido de dar suporte às afirmações veiculadas no Relatório Fiscal e seus anexos.

Com isso, os elementos fáticos configuram, no plano fático, a existência de grupo econômico entre as empresas formalmente distintas, mas que atuam sob **comando familiar único e compartilham instalações, funcionários, e despesas operacionais**, justificando a responsabilidade solidária das empresas pelo pagamento das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos trabalhadores a serviço de todas elas indistintamente.

Dessa forma, incide a regra do art. 124 do CTN c/c do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/1991, em que restou demonstrado no plano fático que não há separação entre as empresas arroladas nos autos, o que comprova a existência de um Grupo Econômico de fato e justifica o reconhecimento da solidariedade entre as empresas.

Por fim, pela apreciação do processo e das alegações da Recorrente, não encontramos motivos para decretar a nulidade nem a modificação do lançamento ou da decisão

de primeira instância, eis que o lançamento fiscal e a decisão encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com o arcabouço jurídico-tributário vigente à época da sua lavratura.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER, em parte**, do recurso e, na parte conhecida, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Caso o Fisco ainda não tenha proferida a decisão definitiva das questões concernentes à exclusão do regime diferenciado de tributação SIMPLES FEDERAL/NACIONAL (processos 15504.012607/2010-19 e 15504.012588/2010-21), deverá haver a suspensão dos efeitos deste Acórdão, eis que a cobrança do crédito objeto do presente auto de infração somente poderá ser levado a efeito quando transitado em julgado o processo de exclusão desse regime diferenciado.

Ronaldo de Lima Macedo.

Declaração de Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões – Relator

Trata-se de autuação referente à contribuição patronal e SAT, cujos fatos geradores apontados pela Fiscalização são: i) pagamento de participação nos lucros e resultados - PLR, em desacordo com a lei específica (Lei 10.101/00); ii) pagamento de "prêmio férias" e "prêmio assiduidade" e iii) pagamento de remuneração constante das folhas de pagamento e não declaradas em GFIP.

Da análise do voto proferido, ousamos divergir especificamente quanto ao ponto em que foi reconhecida a incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de “prêmio assiduidade”.

De acordo com o artigo 22 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 arquétipo 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.”¹

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.²

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.”³

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

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

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

³ Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, p. 339. Assinado digitalmente em 09/08/20

13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/08/2013 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assina

do digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 21/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 sobrenível⁴, 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.

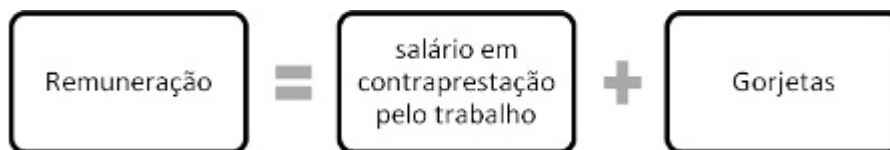
O conceito de remuneração é buscado da legislação trabalhista. Conforme art. 457 da CLT:

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.⁵

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009. p. 190/192.

⁵ 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.

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 negativo⁶. 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.”⁷

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.

⁶ Derivação das lições de Amílcar de Araújo Falcão, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*.

⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Saraiva, 2006, p. 249-252.

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 frequência 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 Delgado⁸:

“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°s 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° 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”*⁹.

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.”*¹⁰

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 direito¹¹.

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 tributário¹². 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.

Esses critérios determinam a **condição necessária e suficiente** para instaurar o liame jurídico obrigacional entre Sujeito Ativo (União) e Sujeito Passivo (contribuinte), cujo

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

¹² 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.

objeto é a obrigação tributária, devendo ser mensurado de acordo com a relação de refiribilidade 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
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.	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;

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

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; [\(Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

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; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

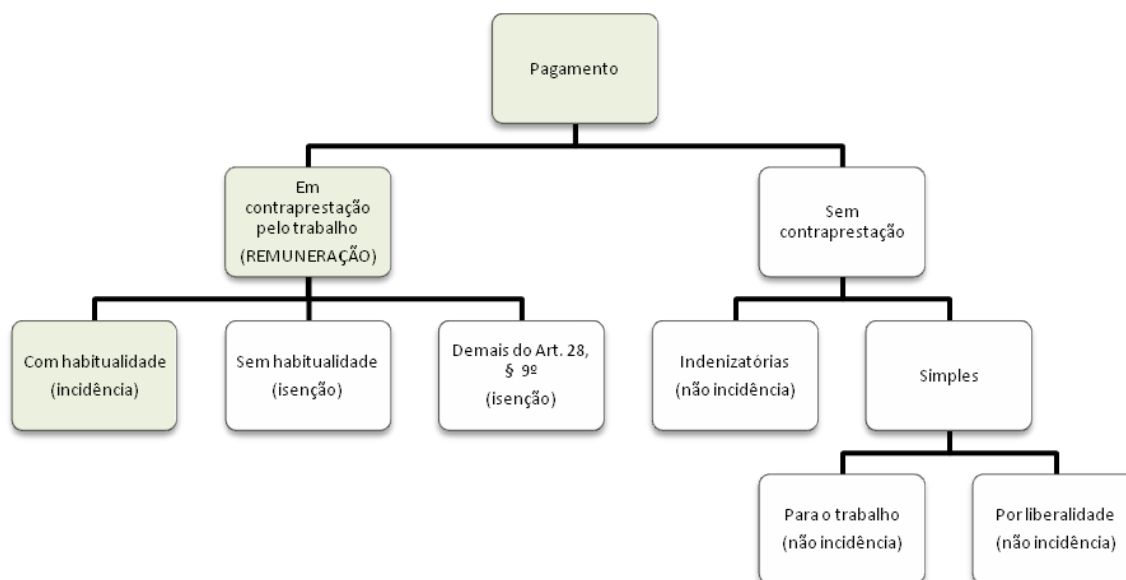
v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

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 é uma coisa, y outra coisa é outra coisa*”¹³. A proposição é terminativa, ou seja, dizer que *uma coisa é uma coisa* não implica dizer que outra coisa também é, ou não é.

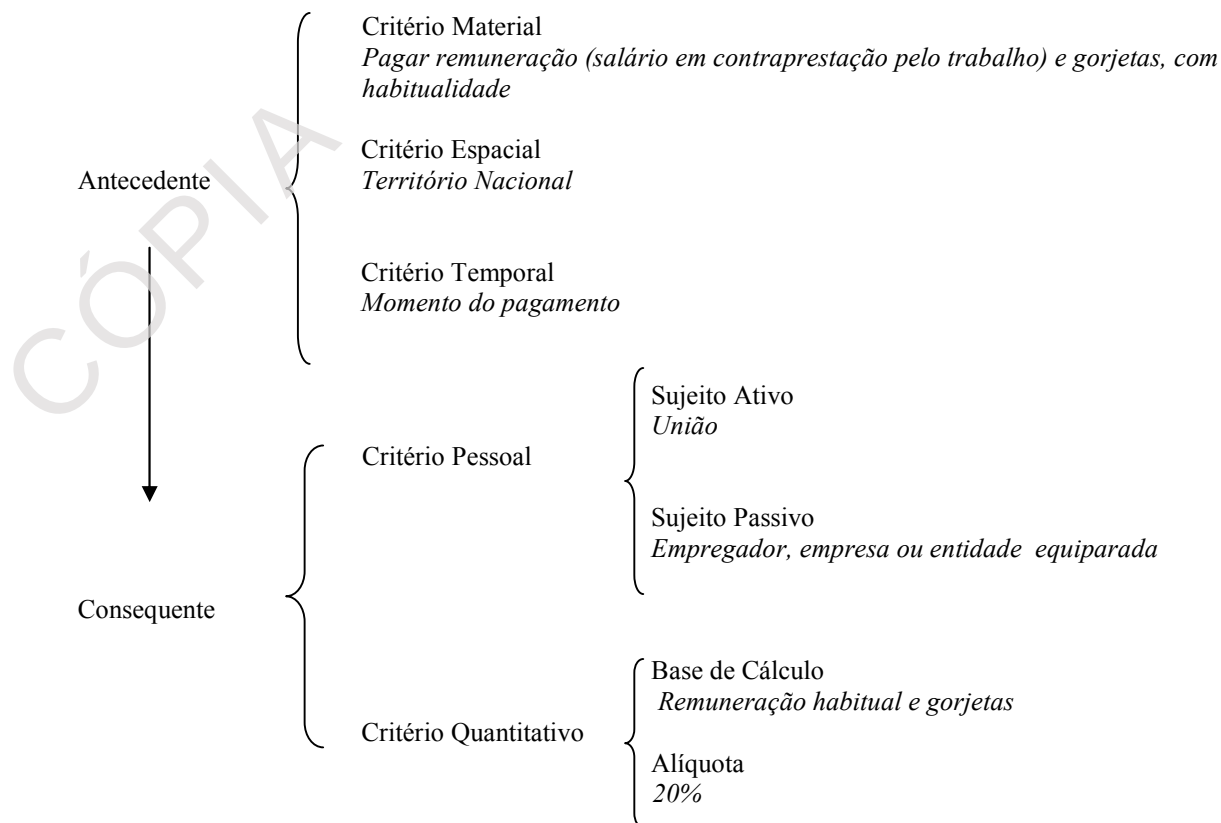
Com isso, concluo que a lista prevista nos itens “a” a “x” do artigo 28 não é taxativa da não incidência, qualificada ou não. Os valores pagos sem contraprestação também delimitam os contornos do aspecto quantitativo da norma.

Resumo no seguinte quadro sinótico:



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

¹³ ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A.. Lógica, proposición y norma. Editora Astrea. Buenos Aires, 2008. p. 83.
 Documento assinado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/08/2013 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
 Impresso em 21/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



Colocadas essas premissas, passo à análise do caso concreto.

A matéria objeto declaração resume-se à tributação dos valores pagos a título de “abono assiduidade”.

O abono assiduidade é pago aos funcionários, nos termos do Acordo Coletivo de Trabalho –ACT acostado aos autos, de acordo com o seu grau de frequência conforme transcrito:

“[...] CLAUSULA DÉCIMA NONA - RETORNO DE FÉRIAS OU PRÊMIO ASSIDUIDADE.

As empresas asseguram a todos os seus empregados, sem prejuízo do abono concedido pelo art. 7º., inc. XVII, da Constituição Federal o pagamento de um prêmio assiduidade, quando do retorno de férias, nas seguintes bases:

a) No valor correspondente a 35% (trinta e cinco por cento) do salário nominal, desde que o empregado, durante o período aquisitivo respectivo não tenha faltado ao serviço por mais de dois dias, justificadamente ou não.

O valor máximo do benefício a ser pago será de R\$216,00 (duzentos e dezesseis reais).

b) No valor correspondente a 20% (vinte por cento) do salário nominal, desde que o empregado, durante o período aquisitivo

respectivo, não tenha faltado ao serviço por mais de quatro dias, justificadamente ou não. O valor máximo a ser pago será de R\$156,00 (cento e cinquenta e seis reais)" [...].

Ou seja, de acordo com a ACT, 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, Rel. 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, Rel. 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, Rel. Juiz João de Deus Gomes de Souza, DJ-MS de 27/06/2000)

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/08/2013 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 09/08/20

13 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 20/08/2013 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assina

do digitalmente em 13/08/2013 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 21/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"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 nºs 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)

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

Assim declaro.

Thiago Taborda Simões.