



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

**Processo n°** 10680.724921/2010-93  
**Recurso n°** 003.177 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.177 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2014  
**Matéria** Contribuições Sociais - AIOP  
**Recorrentes** CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2006

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.**

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, §4º DO CTN. ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. SÚMULA Nº 99 DO CARF.**

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência da norma tributária prevista no art. 150, §4º do CTN.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no §4º do art. 150 do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Encontra-se finado pela homologação tácita parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decorrente dos fatos geradores objeto do presente Auto de Infração.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CURSOS TÉCNICOS E DE GRADUAÇÃO OFERECIDOS A PEQUENA PARCELA DE SEGURADOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

As despesas com cursos técnicos e de graduação não extensíveis à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa integram o Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O SEST/SENAT. TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. RETENÇÃO.**

É importante ressaltar que não obstante o órgão administrativo impeça seus Conselheiros reconhecerem a inconstitucionalidade de normas (Súmula nº 2 do CARF), competência esta exclusiva do STF (art. 102, I, 'a', CF/88), no presente caso, caminho em direção à ponderação de normas, estabelecendo uma hierarquia axiológica de modo a conferir a uma norma peso maior do que à outra. Neste sentido, afasto a aplicação do art. 2º, §3º, alínea 'a', do Decreto nº 1.007/93 por entender que a responsabilidade do tomador do serviço não pode ser tratada por norma infralegal, fazendo prevalecer a Lei nº 8.706/93.

**ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE TICKET ALIMENTAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

Os valores despendidos pelo empregador em dinheiro ou na forma de ticket/vale alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Recurso de Ofício Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por voto de qualidade em dar provimento ao Recurso de Ofício para manter o lançamento quanto à rubrica alimentação fornecida em *tickets*, sem a inscrição no PAT, vencidos os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição.

Por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento as competências até

11/2005, inclusive, pela homologação tácita exposta no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário para manter a incidência da contribuição previdenciária sobre a rubrica Auxílio-Educação, vencidos os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição.

Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à verba Participação nos Lucros e Resultados, vencidos os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Juliana Campos de Carvalho Cruz, por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição. Os Conselheiros André Luiz Mársico Lombardi, Leonardo Henrique Pires Lopes e Liege Lacroix Thomasi acompanharam pelas conclusões.

Por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário para manter a multa como aplicada, vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa deve ser limitada ao percentual de 20%, em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Por maioria de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no que pertine às contribuições sociais para o SEST/SENAT. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e a Conselheira Liege Lacroix Thomasi. A Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz fará o voto divergente vencedor.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Juliana Campos de Carvalho Cruz, Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

Data de lavratura do Auto de Infração: 09/12/2010

Data da ciência do Auto de Infração: 13/12/2010

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Belo Horizonte/MG que julgou procedente em parte a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração nº 37.289.513-1, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas a outras entidades e fundos (FNDE (2,5%), SENAI (1,0%), SESI (1,5%), SEBRAE (0,6%) e INCRA (0,2%)), incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados a título de auxílio educação, auxílio alimentação fornecido em tickets e sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, participação nos lucros paga em desacordo com a lei, não declarados em GFIP, conforme relatório fiscal de fls. 19/25.

De acordo com a Resenha Fiscal, o Contribuinte efetuou pagamentos de valores a seus empregados, a título de participação nos lucros e resultados, baseados nos Acordos Coletivos de Trabalho - ACT dos anos 2004/2005, 2005/2006 e 2006/2007, em desacordo com as condições estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000.

O Sujeito Passivo efetuou despesas a título de Alimentação de seus empregados, não consignados em suas folhas de pagamento, as quais foram pagas em desacordo com a legislação de regência, uma vez que foram fornecidas em tickets, e não *in natura*, e a empresa não havia procedido à devida inscrição PAT para o período fiscalizado.

A empresa contabilizou, igualmente, despesas a título de Auxílio Educação a seus empregados. Conforme ajustado no Acordo Coletivo do Trabalho – ACT, a empresa concederia ajuda de custo para a formação aos empregados matriculados em cursos técnicos e de graduação. Contudo, estabeleceu-se como condição para a obtenção do benefício apenas os empregados com salário-base máximo de R\$ 3.150,00 (ACT 2005/2006) e foram oferecidas mil vagas a serem preenchidas por ordem de chegada.

Assim, comprova-se que a empresa limitou a participação global dos funcionários ao benefício. Logo, os pagamentos ou créditos aos funcionários foram efetuados em desconformidade com a exigência constante na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, e são considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Estão também incluídas no presente Auto de Infração, além das contribuições acima mencionadas, a contribuição patronal a cargo do tomador de serviços de transportador rodoviário autônomo, destinadas ao SEST (alíquota de 1,5%) e SENAT (alíquota de 1,0%), conforme discriminado no Anexo VI, a fls. 26/172, as quais deveriam ter sido arrecadadas pela empresa e recolhidas juntamente com as contribuições previdenciárias a seu cargo.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Sujeito Passivo ofereceu impugnação administrativa a fls. 175/207

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 02-44.186 - 8ª Turma da DRJ/BHE, a fls. 227/231, julgando procedente em parte o lançamento tributário, para dele fazer excluir as obrigações tributárias incidentes sobre as verbas despendidas pela empresa a título de alimentação a seus empregados, com fundamento no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, e retificando o crédito tributário na forma consignada no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 232/238, recorrendo de ofício de sua decisão.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 31/07/2013, conforme Avisos de Recebimento a fls. 243/248.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário a fls. 249/290, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Decadência parcial;
- Que no pagamento dos valores a título de PLR foram atendidos todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000;
- Que nos três acordos coletivos firmados pela Cemig com os diversos sindicatos da categoria havia regras claras a respeito do direito e da forma que seria feito o pagamento da PLR;
- Que na Lei 10.101/2000 não há obrigatoriedade de fixação de programas de metas e de resultados para o cálculo da PLR. Aduz haver uma faculdade das partes de adotarem os critérios exemplificativamente listados na lei;
- Que é possível à empresa abrir mão de fixar metas de produtividade e, ainda assim, distribuir lucros aos empregados. Nada disso afeta a natureza da verba percebida: ganho não habitual e desvinculado do salário, obtido em razão dos lucros da empresa;
- Afirma que em razão dos resultados positivos obtidos restou assegurado nos acordos coletivos sempre um valor mínimo a distribuir, bem como foi estipulada uma parcela extraordinária em razão do desempenho empresarial. Dessa forma, ficou demonstrado que as exigências legais foram cumpridas. Alega que o artigo 7º, XI, da CF/88 dispõe expressamente que a participação nos lucros ou resultados é desvinculada da remuneração;
- Que o valor pago a título de PLR não remunera o trabalho nem configura ganho habitual;
- Que a verba a título de auxílio-educação não tem natureza salarial, pois se trata de um incentivo, investimento feito pela Cemig Distribuição SA em seus funcionários, não havendo habitualidade e obrigatoriedade no pagamento de tal benefício. Diz que a ajuda de custo foi instituída nos Acordos Coletivos de Trabalho. Aduz ter cumprido o requisito da Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, 't', pois as vagas foram disponibilizadas a todos que possuíam salário até determinado valor, ou seja, dentro deste universo, qualquer funcionário poderia requerer o benefício;
- Que inexistente determinação em lei que transfira a responsabilidade do contribuinte (o transportador autônomo) para um terceiro (empresa tomadora do serviço). Aduz haver um confronto entre as regras do CTN e a previsão regulamentar – controle de legalidade;

- Que houve equívoco na metodologia do cálculo da penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício feito pelo Fisco;

Ao fim, requer o acolhimento da preliminar de decadência; a anulação do lançamento sobre a PLR, Auxílio educação e retenção das contribuições sociais destinadas ao SEST/SENAT e o recálculo da multa de mora.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto Vencido

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### 1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 31/07/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 30/08/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

#### 1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

O Recorrente alega ter havido equívoco na metodologia do cálculo da penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício feito pelo Fisco.

Tal alegação, todavia, não poderá ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que a matéria nela aventada não foi oferecida à apreciação da Corte de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça de Defesa ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que a alegação acima postada inova o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tal questão não foi, nem mesmo indiretamente, aventada pelo Sujeito Passivo em sede de impugnação administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

#### **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

### **Código de Processo Civil**

*Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:*

*I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;*

*II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;*

*III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.*

*Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.*

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente,

dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior, a qual tenha se decidido, em relação a determinada questão do lançamento, de maneira que não contemple os interesses do Recorrente.

Não se mostra despiciendo frisar que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Com efeito, o objeto imediato do Recurso Voluntário é a decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, enquanto que o lançamento em si considerado figura, tão somente, como o objeto mediato da insurgência.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, haja vista que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da eventualidade, da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, a matéria abordada no primeiro parágrafo deste tópico, além de outras dispersas no instrumento de Recurso Voluntário, mas não contestadas em sede de impugnação ao lançamento, não poderá ser conhecida por este Colegiado, em virtude da preclusão.

Dessarte, presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

## **2. DAS PRELIMINARES**

### **2.1. DA DECADÊNCIA**

Afirma o Recorrente ter efetuado recolhimentos das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a seus segurados empregados, e que deixou de

incluir na base de cálculo as parcelas referentes à participação nos Lucros e Resultados e sobre o Auxílio Alimentação por entender que tais rubricas não eram alcançadas pela tributação.

Argumenta ter ocorrido a decadência de parte do lançamento, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Tendo o lançamento ocorrido em dezembro de 2010, ele somente poderia alcançar os fatos geradores posteriores a dezembro de 2005, circunstância que implicaria a decadência parcial das obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 2005.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, nos termos que se vos seguem:

**Súmula Vinculante nº 8**

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

A decadência tributária conceitua-se como a perda do poder potestativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante o lançamento, em razão do exaurimento integral do prazo previsto na legislação competente.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN, contingência que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito inscrito no art. 150, §4º do CTN.

Além do mais, a verve de fundamentação do lançamento por homologação baseia-se no fato de, desde a ocorrência do fato gerador do tributo até a ocorrência do lançamento, o que existe é, tão somente, obrigação tributária, a qual é ilíquida e incerta, não dispondo a Administração Tributária de justo título para a cobrança. Torna-se, por isso, necessário o procedimento administrativo do lançamento para, conferindo à obrigação tributária os atributos da liquidez e certeza, convolá-la em crédito tributário, este sim exigível pelo Fisco. Daí a natureza jurídica dúplice do lançamento: declaratória da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário.

Trocando em miúdos, somente após a efetiva convalidação, pelo lançamento, da obrigação tributária em crédito tributário, passa a administração tributária a dispor de justo título para a exigência do crédito decorrente. Antes não. Antes do lançamento há, apenas, obrigação tributária: ilíquida, incerta e inexigível.

No caso das contribuições previdenciárias, como originariamente o sujeito passivo efetuava o recolhimento do tributo com fundamento em obrigação tributária, e não em crédito tributário, tal recolhimento, nessa condição, era ainda indevido, haja vista que o beneficiário do pagamento – o Fisco, até então, não dispunha de justo título, o qual é constituído por intermédio do Lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

Ocorrido o fato gerador, a obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado antecipadamente pelo Sujeito Passivo passava a depender da efetivação do respectivo lançamento, por parte da administração tributária, o qual, ocorrendo, convolava a obrigação em crédito tributário sendo este, imediatamente extinto pelo recolhimento antecipado efetuado pelo Sujeito Passivo.

É o que diz o §1º do art. 150 do CTN.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

**§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (grifos nossos)**

*§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Em outras palavras, a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado realiza-se sob condição resolutória de ulterior homologação ao lançamento. Ou seja, se não houver lançamento, resolve-se a extinção do crédito tributário correspondente ao pagamento efetuado, podendo o Obrigado repetir o que se houve por indevidamente pago, haja vista que o pagamento deu-se com fundamento, não em razão de crédito tributário, e não em virtude de obrigação tributária, ilíquida, incerta e inexigível.

Daí a necessidade de lançamento associado, especificamente, ao montante que se houve por recolhido antecipadamente: Para convolar a obrigação tributária nascida com os fatos geradores praticados pelo Contribuinte no crédito tributário correspondente, este dotado de liquidez, certeza e exigibilidade, excluindo, a partir de então a possibilidade do Sujeito Passivo de repetir o que foi pago antecipadamente.

Note-se que, nos termos do §1º do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário encontra-se sujeita a condição resolutória do lançamento. Ocorre que, nos termos do art. 173, I, do CTN, o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tal lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, exaurido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN sem que tenha ocorrido o lançamento, passa a dispor o Contribuinte do direito de repetir o que se houve por recolhido antecipadamente.

Para evitar tal repetição tributária, o legislador ordinário instituiu a figura do lançamento por homologação tácita daquilo se houve por antecipadamente recolhido a título de tributo, nos termos assentados no §4º do art. 150 do CTN.

Assim, escoado o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, a Lei homologa o valor recolhido correspondente como se lançamento fosse. Daí o lançamento por homologação ser conhecido pela Doutrina e jurisprudência pelo termo “*auto lançamento*”.

Note-se que o lançamento por homologação tácita sempre, sempre irá ocorrer antes de exaurido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Registre-se, todavia, que a modalidade de lançamento por homologação somente é aplicável aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Nos termos da lei, o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento do recolhimento antecipado realizado pelo Sujeito Passivo, expressamente o homologa como se lançamento fosse. Inexistindo tal homologação

expressa, esta soerá advir tacitamente, após o decurso de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Acontece que o §1º do art. 113 do CTN estatui que “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*”.

Assim, com a homologação expressa ou tácita, apenas a fração da obrigação tributária correspondente ao crédito tributário pago antecipadamente se houve por extinta com o pagamento.

Ilumine-se que a própria lei estatui que não influem sobre a obrigação tributária **quaisquer atos anteriores à homologação**, aqui incluído por óbvio o ato do pagamento antecipado, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito, **os quais** serão considerados na apuração do saldo porventura devido.

Assim, nos termos do art. 150, *caput* e parágrafos, do CTN, apenas encontra-se extinta pelo pagamento antecipado e correspondente homologação tácita a fração da obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado.

Dessarte, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores cujo crédito tributário correspondente não se houve por contemplado pelo recolhimento antecipado permanecem hígidas, não sofrendo qualquer influência do pagamento realizado pelo Sujeito Passivo, nos termos do §2º do art. 150 do CTN.

Nessa vertente, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário referente às obrigações tributárias ainda não extintas pelo pagamento extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em atenção ao preceito inscrito no art. 173, I, do CTN.

Ocorre, todavia, que, em 18/09/2009, houve-se por publicado o Acórdão do Recurso Especial nº 973.733 – SC, proferido na sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil, tendo por objeto de mérito questão referente ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, cuja ementa ora se vos segue:

*Recurso Especial nº 973.733 – SC (2007/0176994-0)*

*Rel. : Min. Luiz Fux*

*Data de Publicação: 18/09/2009.*

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão*

*legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Na fundamentação do Acórdão, o Ministro Relator destaca que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem tendo sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário obedece à regra prevista na primeira parte do §4º do artigo 150 do CTN, conforme se depreende do excerto extraído do voto condutor do Acórdão, adiante transcrito para melhor compreensão de seus fundamentos:

*"13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece à regra prevista na primeira parte do §4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não*

*fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170)." (REsp 973.733 – SC, Rel.: Min. Luiz Fux, DJ: 18/09/2009)*

O entendimento esposado pela Suprema Corte de Justiça houve-se por assimilado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o que motivou a edição da Súmula nº 99, cujo verbete reproduzimos abaixo:

#### **SÚMULA CARF Nº 99**

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

*Acórdãos Precedentes: 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; 2301-002.092, de 12/05/2011.*

No caso presente, verificou-se a ocorrência de recolhimentos antecipados de contribuições sociais relativas às competências contidas no período de apuração, conforme Conta Corrente da empresa - base de dados dos sistemas informatizados da RFB.

Nessa prumada, de acordo com o entendimento da Suprema Corte de Justiça vertido no Acórdão do Recurso Especial nº 973.733 – SC, o qual transitou em julgado em 29/10/2009, assessorado pela Súmula nº 99 do CARF, tendo havido recolhimento antecipado do tributo, mesmo em montante inferior ao efetivamente devido, inexistindo demonstração de que o Sujeito Passivo tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário deve obedecer à regra prevista na primeira parte do §4º do artigo 150 do CTN.

Nessa perspectiva, diante das razões até então esplanadas, malgrado não esposar tal entendimento, este Subscritor não pode postar-se ao largo do comando imperativo inscrito no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que impõe aos Conselheiros desta Corte Administrativa a reprodução das decisões definitivas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil.

#### **Regimento Interno do CARF**

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§2º O sobrestamento de que trata o §1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

### **Código de Processo Civil**

*Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, comunga a

concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado perante o Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário deste Sodalício, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado no Auto de Infração em debate aos 13 dias do mês de dezembro de 2010, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2005, inclusive, nos termos do §4º do art. 150 do *Codex* tributário.

Há que se reconhecer que, à luz da Súmula Vinculante nº 8 do STF e do Recurso Especial nº 973.733 – SC, na data da lavratura do Auto de Infração de Obrigação Principal nº 35.289.513-1, já se encontravam caducas todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência dezembro/2004, nos termos do art. 173, I do CTN, da mesma forma que já se encontrava tacitamente homologado o crédito tributário decorrente dos fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro a novembro/2005, na expressão do §4º do art. 150 do CTN, circunstância que se configura óbice intransponível ao Fisco para o exercício do seu direito de constituir o crédito tributário em relação a essas competências, dada a sua extinção legal, nos termos do art. 156, V, *in fine*, do Código Tributário Nacional, consoante entendimento do STJ aviado na sistemática dos recursos repetitivos.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

(...)

*V - a prescrição e a decadência;*

(...)

Dessarte, sendo de janeiro/2005 a dezembro/2006 o período de apuração do crédito tributário em realce, pugnamos pela exclusão do vertente lançamento de todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2005 até novembro/2005, inclusive.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

**Em razão do reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência**

novembro/2005, inclusive, as alegações recursais referentes a fatos jurígenos tributários ocorridos nessas competências não serão igualmente debatidas, em virtude da perda do objeto. Dessarte, o exame a ser empreendido por este Colegiado limitar-se-á às contestações referentes aos fatos geradores ocorridos a contar da competência dezembro/2005, inclusive.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

### 3.1. DA PLR

Alega o Recorrente que no pagamento dos valores a título de PLR foram atendidos todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000. Aduz que nos três acordos coletivos firmados pela Cemig com os diversos sindicatos da categoria havia regras claras a respeito do direito e da forma que seria feito o pagamento da PLR.

A empresa argumenta que na Lei nº 10.101/2000 não há obrigatoriedade de fixação de programas de metas e de resultados para o cálculo da PLR. Entende haver uma faculdade das partes de adotarem os critérios exemplificativamente listados na lei.

O Sujeito Passivo defende que é possível à empresa abrir mão de fixar metas de produtividade e, ainda assim, distribuir lucros aos empregados. Nada disso afeta a natureza da verba percebida: ganho não habitual e desvinculado do salário, obtido em razão dos lucros da empresa.

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452/43 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

#### **CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO -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. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§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. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§2º -Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*Art. 458 -Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum*

*será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*§3º -A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)*

*§4º -Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de coabitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)*

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

*“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...*

(...)

*Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei”* Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

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

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

Do marco primitivo constitucional defluiu que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, a “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, por todos os lançamentos efetuados em favor do trabalhador em contraprestação direta pelo trabalho efetivo prestado à empresa, acrescido dos “*demaís rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”, parcela esta que abraça todas as demais rubricas devidas ao trabalhador em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Nessa perspectiva, todo e qualquer lançamento a conta de despesa da empresa representativa de rubrica paga, devida ou creditada a segurado obrigatório do RGPS, que tiver por motivação e origem o trabalho realizado pela pessoa física em favor do Contribuinte, ostentará natureza jurídica remuneratória, e como tal, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Na prática, inexistente dificuldade em tal discernimento. Basta hipoteticamente suprimir o trabalho realizado pela pessoa física na consecução do objeto social da sociedade. A importância que deixar de ser vertida a essa pessoa corresponderá, assim, à parcela do trabalho que o obreiro dedicou à empresa. Ao revés, a fração que ainda for devida à pessoa, independentemente do eventual labor físico ou intelectual por ela realizado, representará mera liberalidade do empregador.

Como visto, o próprio Legislador Constituinte honrou deixar consignado no Texto Constitucional a real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque: as contribuições previdenciárias incidem não somente a “*folha de salários*”, como também, sobre os “*demaís rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

#### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

(...)

*§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme de depreende do seguinte julgado:

*TRT-7 -Recurso Ordinário:*

*Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011*

*Relator(a):DULCINA DE HOLANDA PALHANO*

*Órgão Julgador: TURMA 2*

*Publicação: 22/03/2010 DEJT*

*RECURSO DA RECLAMANTE CTVA -NATUREZA SALARIAL - CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.*

*A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.*

*RECURSO DO RECLAMADO CEF -CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"*

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao SALÁRIO (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o SALÁRIO (instituto de direito do trabalho), mas, também, os INCENTIVOS SALARIAIS, assim como os BENEFÍCIOS.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

**Leinº8.212,de24 de julho de 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 nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

*II -para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;*

*III -para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria,*

*durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*IV -para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Adverta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Em verdade, até mesmo a remuneração referente ao tempo ocioso em que o empregado permanecer à disposição do empregador não escapa da amplitude do conceito de salário de contribuição.

Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais -São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios -Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**



*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 couberem, 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 que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*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)*

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que a alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatuiu, de forma expressa, que não integram o Salário de contribuição, as importâncias recebidas a título de

*participação nos lucros ou resultados da empresa*, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

O Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR consubstancia-se numa ferramenta de gestão que visa ao alinhamento das estratégias organizacionais com as atitudes e desempenho dos empregados dentro do ambiente de trabalho. Trata-se de um instrumento gerencial bastante utilizado pelas empresas, mundialmente disseminado, que auxilia no cumprimento das metas e diretrizes das organizações, permitindo uma maior participação e empenho dos empregados na produtividade da empresa, além do seu esforço ordinário decorrente do contrato de trabalho, proporcionando, dessaarte, atração, retenção, motivação e comprometimento dos funcionários na busca de melhores resultados empresariais.

Constitui-se o PLR num tipo de remuneração variável a ser oferecida àqueles que efetivamente colaboram na obtenção de lucros e/ou no atingimento das metas pré-estabelecidas pelo empregador. Trata-se de um Direito Social de matriz constitucional, tendo o Constituinte Originário, taxativamente, outorgado à lei ordinária a competência para a estipulação dos parâmetros legais da conformação do Direito dos trabalhadores, *in verbis*:

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*(...)*

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.*

Sendo um instrumento de integração capital-trabalho e de estímulo à produtividade das empresas, busca-se por meio da regra imunizante e da conseqüente redução da carga tributária proporcionar vantagens competitivas às empresas que, regularmente, implementam mecanismos efetivos de integração e participação de seus empregados, sem que, com isso, haja substituição da remuneração devida. Decorre daí a norma de desvinculação do pagamento a título de PLR da remuneração em geral.

A Participação nos Lucros é norma constitucional de eficácia limitada. Nesse sentido dispõe o Parecer CJ/MPAS nº 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, *ad litteris et verbis*:

*(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)*

Tais diretivas não atritam com entendimento esposado no Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99, cujo teor transcrevemos na sequência:

**DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO -TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO**

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

Autenticado digitalmente em 20/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em

21/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 20/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CAR

VALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 20/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 21/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*DA REPÚBLICA -POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.*

1) *O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada.*

2) *O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional.*

3) *A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

(...)

7. *No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

8. *Necessita, portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.*

9. *A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.*

10. *A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

11. *O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.*

12. *Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:*

*O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.*

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)*

14. *O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da*

*remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.*

*15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.*

*16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)*

Tratando-se de norma constitucional de eficácia limitada, esta depende da integração de documento normativo editado pelo órgão legislativo competente para que suas disposições possam produzir os efeitos jurídicos colimados pelo Constituinte.

Tal matéria já foi bater às portas da Suprema Corte, cuja Segunda Turma, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 505.597, pacificou o entendimento que deve prevalecer nas situações desse jaez.

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94.*

*Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02].*

*Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifos nossos)*

Na mesma linha de entendimento:

*RE 398.284 / RJ*

*Rel. Min. MENEZES DIREITO*

*Órgão Julgador: Primeira Turma*

*DJe de 19-12-2008*

*Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.*

*1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.*

*2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.*

*3. Recurso extraordinário conhecido e provido.*

Deflui dos termos dos julgados suso transcritos que o exercício do direito social em debate sujeita-se às disposições estabelecidas na lei disciplinadora, à qual foi confiada a definição do modo e dos limites de sua participação, bem como do caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Atente-se, por relevante, que o direito social estampado no inciso XI do art. 7º da CF/88 é dirigido à classe de trabalhadores que laboram mediante o vínculo jurídico de uma relação de emprego, não abraçando as pessoas físicas que, assumindo o risco da atividade econômica, exercem por conta própria, determinada atividade profissional de natureza urbana, como é o caso dos Diretores não empregados e demais segurados contribuintes individuais, eis que entre estes e as respectivas empresas não se formaliza vínculo empregatício.

Das disposições plasmadas no *caput* do art. 2º do Diploma Legal acima desfiado ergue-se como fato incontroverso que o direito social objeto de regulamentação abarca, tão somente, os empregados da empresa, assim compreendidos os trabalhadores vinculados mediante um liame empregatício com a entidade empresarial em questão, não irradiando efeitos sobre as demais categorias de obreiros, aqui incluídos os segurados contribuintes individuais.

A assertiva ora alinhada encontra amparo, igualmente, nas disposições insculpidas no §4º do art. 218 de nossa Lei Soberana, cuja norma de caráter programático prevê o apoio e estímulo às empresas que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 218 - O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.*

(...)

*§4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem **sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.*** (grifos nossos)

Com efeito, a Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional em testilha, honrou materializar na alínea “j” do §9º do seu art. 28 a hipótese de não incidência tributária assinalada no inciso XI, *in fine*, do art. 7º da CF/88, excluindo do campo de tributação das contribuições previdenciárias as importâncias pagas, creditadas ou devidas a título de PLR, sempre que estas verbas forem pagas de acordo com a lei própria de regência, *in casu*, a Lei nº 10.101/2000, como assim prevê a Norma Matriz.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 28 – (...)*

*§9º Não integram o salário-de-contribuição:*

(...)

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

Relembrando, a edição da Medida Provisória nº 794/94 veio ao atendimento do comando constitucional em tela, introduzindo no Ordenamento Jurídico os primeiros traços definidores do direito social ora em debate, vindo a sofrer, ao longo do tempo, em suas reedições e renumerações, um volume pouco expressivo de modificações legislativas, até a sua definitiva conversão na Lei nº 10.101/2000.

**Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000**

*Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

*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: (grifos nossos)*

*I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

***II - convenção ou acordo coletivo.*** (grifos nossos)

*§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

*(...)*

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

*§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

*§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.*

*§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

*§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.*

*§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física,*

*competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.*

*Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:*

*I – Mediação;*

*II – Arbitragem de ofertas finais.*

*§1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.*

*§2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.*

*§3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.*

*§4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.*

Colhemos dos princípios idealizadores da rubrica em pauta, que a verba paga a título de PLR tem por espírito e essência de sua instituição servir como um instrumento de incentivo à produtividade dos trabalhadores e, conseqüentemente, da empresa, mediante o pagamento de um plus remuneratório além do salário e dos demais benefícios devidos ao trabalhador, como forma de estimular o empregado a ter um rendimento operacional que exceda ao desempenho ordinário que lhe é exigido habitualmente como decorrência comum, inerente e direta do contrato de trabalho.

O plano de incentivo à produtividade tem que traduzir, de maneira clara e objetiva, um fim extraordinário a ser alcançado pelo desempenho emproado do trabalhador, estimulado que está pela promessa de um ganho adicional remuneratório consistente na PLR.

Nos termos do §1º, *in fine*, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, tal fim extraordinário pode ser estabelecido como um índice de produtividade, de qualidade da produção ou de lucratividade da empresa. Pode, igualmente, ser traduzido por um programa de metas, de resultados ou de prazos, ou por qualquer outra ferramenta gerencial que, efetivamente, encoraje, deflagre e estimule o trabalhador a produzir mais e melhor do que aquele desempenho ordinário que ele vinha apresentando cotidianamente, decorrente do seu compromisso laboral celebrado no contrato de trabalho.

Assim:

- O desempenho regular e ordinário do trabalhador decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho é remunerado mediante salário;
- O desempenho extraordinário e túmido do trabalhador, visando a atingir objetivos de excelência fixados previamente pela empresa que excedam aos resultados históricos, é remunerado mediante participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, em valores previamente fixados nas negociações coletivas.

Realiza-se, assim, a integração Capital vs Trabalho: A empresa ganha com o aumento da produtividade, qualidade, lucratividade, volume de produção, prazos, etc. O trabalhador ganha também, mediante o auferimento do plus remuneratório consubstanciado na PLR.

Conforme desai dos incisos I e II do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, optou o legislador infraconstitucional por não engessar na Lei os fins extraordinários a serem almejados nos planos de incentivo à produtividade, delegando às próprias empresas a prerrogativa de estabelecer nos seus planos de PLR os objetivos que melhor de adequem à realidade e às características intrínsecas de cada pessoa jurídica.

Dentre tais fins extraordinários, elencou a lei, exemplificativamente, dentre outros possíveis e viáveis, os seguintes critérios e condições:

- Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Mas não se iludam, caros leitores. Muito embora a legislação infraconstitucional não obrigue a empresa a seguir este ou aquele objetivo específico, a existência e delimitação clara e precisa, no plano de PLR, de um fim extraordinário específico a ser atingido pelo quadro funcional da Entidade é mandatória e indispensável para a caracterização da PLR legal.

Assim, mesmo que a empresa decline de optar por qualquer um dos critérios ilustrativamente descritos nos incisos I e II do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, ela tem que, necessariamente, descrever em detalhes, e de maneira prévia, um objetivo extraordinário específico a ser almejado pelo seu corpo funcional na consecução e realização do plano de participação nos lucros e resultados da empresa, sob pena de descaracterização da PLR legal. Almeja com isso a Lei um comprometimento efetivo dos empregados no sentido de oferecer uma dedicação, um cuidado e um empenho de excelência, superior ao ordinário, usual e cotidiano, na busca pela consecução dos objetivos fixados no acordo e na obtenção do direito subjetivo estipulado no plano.

Isso porque, conforme já salientado, qualquer verba paga em razão do desempenho regular e ordinário do trabalhador decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho tem natureza jurídica de salário, remuneração direta e inescusável pelo labor rotineiro e usual oferecido cotidianamente pelo trabalhador à empresa e, nessas condições, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Dessarte, sem o estabelecimento prévio no plano de PLR de um objetivo especial, que incentive e alavanque a produtividade, a ser atingido pelo operariado, o qual, se atingido satisfatoriamente, tem o condão de premiar os trabalhadores que efetivamente envidaram esforços supranormais na sua consecução, o plano de PLR recai na tábula rasa do trabalho comum e ordinário, o qual é remunerado mediante salário, sofrendo a incidência, assim, das obrigações previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

O pagamento de verba com o rótulo de PLR Legal em retribuição ao trabalho comum, ordinário, usual e cotidiano do empregado, desconectado a qualquer incentivo à produtividade, é expressamente vedado pela Lei nº 10.101/2000, cujo art. 3º obsta o pagamento de tal rubrica em substituição ou complementação à remuneração devida a qualquer empregado.

As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se ao direito dos trabalhadores de conhecerem, previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, o quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos, o que terá

que fazer para receber tal quantia e como irá recebê-la. Quanto às regras adjetivas, deve o trabalhador ter ciência dos mecanismos de aferição de seu desempenho, de como aferi-lo em determinado momento e situação, das metas e índices de produtividade a serem alcançados e o que falta para alcançá-los, etc.

A inexistência de tais regras, de forma clara e objetiva, no instrumento de negociação, implica a sua estipulação e avaliação dos trabalhadores por ato unilateral do empregador, circunstância que colide com o objetivo almejado pelo legislador.

A exigência de regras claras e objetivas justifica-se como forma de inviabilizar a discriminação de empregados e de se consumir a própria finalidade do instituto criado. Sendo o resultado finalístico almejado pela norma o fomento da produtividade da mão de obra, nada mais compreensível e pertinente que os empregados tenham o real conhecimento da exata dimensão do direito a eles concedido e do esforço e dedicação que eles devem empreender para alcançá-lo.

Exige a Lei nº 10.101/00 que do acordo constem os “*mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*”, de modo a assegurar aos empregados a transparência nas informações por parte da empresa, o fornecimento dos dados necessários à definição das metas, a adoção de indicadores de produtividade, qualidade ou lucratividade que sejam compreendidos por todos, a possibilidade de fiscalização do regular cumprimento das regras pactuadas e o acompanhamento progressivo da constituição do direito em debate por parte do empregado.

Da pena de Sergio Pinto Martins (*in Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas*, Editora Atlas, 2009, pág. 150) já se escreveu:

*"Os critérios da participação nos resultados não poderão ficar sujeitos apenas a condições subjetivas, mas objetivas, determinadas, para que todos as possam conhecer e para que não haja dúvida posteriormente sobre se o empregado atingiu o resultado almejado pela empresa".*

Exsurge a todo ver que a regulamentação legal pauta-se no desígnio da proteção do trabalhador para que sua participação nos lucros seja concreta, justa e impessoal. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º da Lei de regência, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. Visa o Legislador Ordinário a impedir que condições ou critérios subjetivos obstem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados ou que a empresa utilize a rubrica em foco como forma dissimulada de remuneração, o que é expressamente vedado pelo art. 3º do Diploma Legal Regulador.

Assim, devem as regras conformadoras do direito em palco ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos objetivamente, de modo que o obreiro possa exigir do empregador o seu efetivo cumprimento, eis que, alcançados os termos assentados no acordo, o trabalhador passa a ser titular do direito subjetivo ao recebimento da importância a que faz jus. Concretiza-se, dessarte, a integração entre o capital e o trabalho e o incentivo à produtividade tão visados pela lei.

Mas a Lei não se contenta só com a explicitação dos direitos objetivos dos trabalhadores. Ela exige que o instrumento de acordo coletivo especifique os critérios e procedimentos a serem seguidos para a mensuração do quanto do acordado já se houve por cumprido, bem como para a aferição de quanto cada empregado já contribuiu para o alcance das metas propostas.

Em primoroso trabalho doutrinário, Kertzman e Cyrino (KERTZMAN, Ivan e CYRINO, Sinésio. *In Salário de contribuição*; Salvador, Editora Jus Podivm, 2ª edição, 2010) realçaram as notas características da hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias ora em trato: “*A exigência de regras claras é uma forma de impossibilitar a discriminação dos empregados e de alcançar a própria finalidade do instituto criado. Se o objetivo é estimular a produtividade dos empregados, nada mais correto do que se exigir que estes tenham conhecimento das regras do benefício proposto, pois, se assim não fosse, não seria possível a promoção de um esforço adicional para alcançar a meta estabelecida, e o programa seria apenas uma forma de remuneração disfarçada*”.

No caso em exame a Fiscalização apurou na empresa a seguinte situação:

“b) Os Acordos de 2004/2005 e 2005/2006 trazem na Cláusula Septuagésima Oitava a confirmação de que não foram pactuadas metas a serem atingidas pelos empregados. Textualmente considera “que o ano de 2004 é um ano praticamente findo, e que para o mesmo não foram pactuadas metas a serem atingidas pelos empregados (...)”. O mesmo texto e mesma cláusula são repetidos para o ano de 2005.

Confirma-se por estas cláusulas que a empresa definitivamente não pactuou metas a serem atingidas pelos empregados.

c) Os Acordos de 2005/2006 e 2006/2007 trazem nas Cláusulas Septuagésima Nona e Quinta, respectivamente, a regulamentação do pagamento da PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – DISTRIBUIÇÃO EXTRAORDINÁRIA – PRE e/ou PLRE. Através destas cláusulas a empresa buscou no “excelente desempenho empresarial” a justificação para o pagamento desta PLR Extraordinária.

Mais uma vez confirma-se por estas cláusulas que a empresa não pactuou metas a serem atingidas pelos empregados para o pagamento desta PLR Extraordinária.

Portanto, os referidos acordos, com relação ao pagamento da PLR, foram estabelecidos apenas para estipular valores e critérios para pagamento da mesma, ficando claro, pelos acordos coletivos, que estes pagamentos ou créditos não tinham qualquer pretensão ou objetivo de incentivar os trabalhadores a alcançar ganhos de produtividade no ano a que se referiam, visto que o mesmo já havia transcorrido. No presente caso, a rubrica PLR poderia ser caracterizada como qualquer outra rubrica componente da remuneração dos segurados empregados, integrando o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos”.

Compulsando os autos, verificamos que os acordos não estipulam qualquer objetivo extraordinário não habitual a servir de parâmetro de perseguição pelos trabalhadores, tampouco informam como se dará a aferição dos resultados alcançados, limitando-se a estipular que a participação corresponderá a 3% do Resultado Operacional da Cemig, com a garantia de distribuição de um montante mínimo de trinta milhões de reais em 2004, trinta e dois milhões de reais em 2005,

Ou seja, mesmo que não haja lucro, haverá uma distribuição de lucros de, no mínimo, trinta milhões de reais.

Inexiste, igualmente, nos planos de PLR qualquer *animus* de incentivo à produtividade ou de dedicação de excelência, superior à habitual, por parte dos trabalhadores, na medida em que tal comprometimento pessoal com os resultados da empresa é irrelevante para o cálculo do ganho que cada trabalhador irá auferir.

O valor a ser distribuído a cada trabalhador é composto de duas parcelas:

- a) Parcela fixa, correspondente a 50% do valor a ser distribuído, dividido pelo número de empregados.
- b) Parcela variável, correspondente a 50% do valor a ser distribuído, multiplicado pelo salário base do empregado em dezembro de cada ano, dividido pelo total da folha de salários base de dezembro de cada ano.

A única regra existente que vincula a quota que cada um irá receber tem relação direta com a fração do ano que cada trabalhador esteve vinculado à empresa. Se trabalhou o ano inteiro, recebe o benefício integral, se trabalhou 03 meses, recebe 25% do valor do benefício, e assim por diante. Se produziu pouco ou se produziu muito, é irrelevante. Se operou com substantiva eficiência ou se com total desmazelo, é indiferente. Tais parâmetros não influenciam o *quantum* que cada trabalhador irá receber a esse título. A única coisa que importa, no caso, é a fração do ano em que o trabalhador se manteve vinculado à empresa.

Onde estará o incentivo à produtividade exigido pela Lei ? Perdeu-se no caminho !

A olhos vistos, os acordos apenas fixaram um valor a ser pago pela empresa a seus funcionários, sem qualquer vinculação a objetivos a serem alcançados no período de apuração e sem o menor viés de incentivo à produtividade ou envolvimento extraordinário efetivo dos funcionários na busca dos resultados, superiores ao usual e cotidiano.

Como demonstrado, nas cláusulas dos Acordos Coletivos acima citados inexistem qualquer parâmetro de referência, o mínimo que seja, que represente uma meta, um objetivo extraordinário, um resultado a ser atingido pela empresa para que o trabalhador, a contar de então, passe a fazer jus aos lucros/resultados da empresa.

Não procede a alegação recursal de que é possível à empresa abrir mão de fixar metas de produtividade e, ainda assim, distribuir lucros aos empregados. É possível sim, desde que a empresa especifique e detalhe previamente no acordo de PLR as condições de contorno de um fim extraordinário específico a ser atingido pelos empregados abraçados pelo plano, o qual, para ser alcançado, dependa de um empenho maior do corpo funcional da empresa, de maneira que a verba paga a título de PLR desempenhe o papel de instrumento de incentivo à consecução de tais fins.

Ao contrário do entendimento do Recorrente, a inexistência de um fim extraordinário específico detalhado previamente no bojo do plano de participação nos lucros e resultados da empresa descaracteriza a natureza da PLR legal. Assim, a remuneração pelo trabalho ordinário e comum realizado pelo trabalhador é efetuada mediante salário, Instituto de Direito do Trabalho, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Atente-se que a condição de habitualidade no pagamento pode ter sua primazia na caracterização de uma rubrica como salário (Instituto de Direito do Trabalho), mas é totalmente irrelevante para a qualificação de remuneração. O conceito de remuneração é muito mais abrangente e compreende não somente o salário, mas, também, todos os demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício,

quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços.

De outro eito, decorre por dedução lógica e, principalmente, pelas disposições expressas na lei, que a definição e formalização em documento próprio das condições de contorno do plano de PLR têm que estar concluídas e tornadas públicas aos empregados previamente ao período de apuração dos objetivos pactuados entre as partes, de maneira que o trabalhador tenha o perfeito e exato conhecimento daquilo que precisa fazer, de como precisa fazer, do quanto e quando precisa fazer, de como serão mensurados e avaliados os objetivos estabelecidos pela empresa e de como o empregado será avaliado pela empresa para fazer jus ao ganho patrimonial especificamente consignado e prometido na negociação coletiva - REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

Tendo por finalidade a norma em tela a integração entre capital e trabalho e o ganho de produtividade, exige a lei a negociação prévia entre empresa e os empregados, mediante acordo coletivo ou comissão de trabalhadores, da qual resulte clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo).

Deve ser enaltecido que o instrumento de acordo celebrado não figura como mera peça decorativa na indigitada lei específica, mas, sim, como documento formal para o registro dos fins extraordinários a serem alcançados pelo corpo funcional da empresa, das regras claras e objetivas referentes aos direitos substantivos dos empregados, ou seja, do incentivo contraprestacional que irão auferir caso atinjam os objetivos do plano, 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.

No caso em apreço, constatou a Autoridade Lançadora que os acordos coletivos:

*“a) Foram realizados e assinados no mês de novembro de cada respectivo ano, ou seja, Acordo 2004/2005 assinado em 17 de Novembro de 2004 (com pagamento da PLR em Março/2005), Acordo 2005/2006 assinado em 1º de Novembro de 2005 (com pagamento da PRE em Novembro e Dezembro/2005 e PLR em Março/2006) e Acordo 2006/2007 assinado em 30 de Novembro de 2006 (com pagamento da PRE em Dezembro/2006);*

*Da forma como foram realizados os acordos, sendo assinados no final de cada ano, para cumprimento de metas dentro do próprio ano, comprova o não estabelecimento prévio do “programas de metas, resultados e prazos”;*

Aflora, no caso presente, que os valores pagos sob o rótulo de PLR foram estipulados unilateralmente pela empresa, na medida em vieram ao conhecimento dos empregados quando já se havia escoado 5/6 do período de mensuração dos objetivos colimados pelo plano e de avaliação dos trabalhadores no cumprimento dos fins extraordinários fixados no acordo.

Aqui, os trabalhadores laboraram 84% do ano sem saber o que precisavam fazer, como precisavam fazer, quanto e quando precisavam fazer para obter o direito subjetivo a um ganho patrimonial que também não sabiam de quanto era, ou mesmo sequer se haveria algum.

Além disso, ficaram às escuras os trabalhadores a respeito dos critérios e parâmetros de avaliação do seu desempenho supranormal dedicado à consecução dos fins extraordinários almejados pela empresa, que também, passados 5/6 do período de aferição, ainda não haviam sido estipulados, tampouco os elementos de aferição do cumprimento do acordado.

Em outras palavras: A empresa conduziu a elaboração do seu plano de PLR exatamente na contramão do que prescreve a Lei nº 10.101/2000, que exige negociação prévia entre a empresa e seus empregados, que os fins extraordinários a serem alcançados pelos trabalhadores seja especificado com regras claras e objetivas nos instrumentos de acordo celebrado, o qual deve mencionar, igualmente, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

O espírito da lei pauta-se na transparência, conhecimento e registro documental prévio dos direitos subjetivos dos trabalhadores na participação nos lucros e resultados da empresa, bem como das condições e dos fins extraordinários que deverão de ser atingidos, com o empenho incentivado pelo plano, para a consecução de tal ganho patrimonial.

No caso em foco, tudo transcorreu na penumbra 84 % do tempo.

Assim, o trabalhador não possui qualquer mecanismo objetivo apto a lhe informar e assegurar se terá ou não direito à participação nos resultados; qual será o resultado econômico de tal participação; Como se dará a apuração e a mensuração de tal resultado; o que ele trabalhador já realizou e o que ainda necessita produzir para auferir o direito subjetivo aos resultados da empresa; etc. etc.

Omissão total.

Que integração Capital vs Trabalho se obtém com tal Acordo ? Que incentivo à produtividade dessai de tal plano ?

Deflui da simbiose dos fundamentos jurídicos e principiológicos dimanados dos dispositivos legais ora revisitados que o instrumento de negociação celebrado entre patrões e empregados seja arquivado PREVIAMENTE na entidade sindical da categoria, como garantia dos direitos dos trabalhadores, porquanto os sindicatos ostentam, como uma de suas principais funções, a defesa dos interesses econômicos, profissionais, sociais e políticos dos seus associados.

Dessarte, enquanto não se promover o efetivo arquivamento do instrumento de acordo celebrado na entidade sindical dos trabalhadores, irregular, incompleta e em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 estará a negociação entre patrões e empregados, circunstância que exclui toda e qualquer verba paga a título de PLR do campo de não incidência tributária delimitado na alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Cumprir observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido §9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

### **Código Tributário Nacional -CTN**

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

Dado à exegese restritiva exigida pelo CTN, somente serão extirpadas da base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas pagas sob o rótulo de participação nos lucros e resultados (PLR) que forem pagas ou creditadas a segurados empregados, e em estreita e inafastável consonância com a lei específica que rege o benefício em pauta. Do contrário, não. Permanecerão qualificadas como Salário de Contribuição.

Diante dos aludidos dispositivos, deflui que o efeito sublime da desoneração prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social somente toma vulto na exclusiva condição de as verbas pagas ou creditadas a título de participação nos lucros e resultados atenderem cumulativamente aos seguintes requisitos:

- A verba paga a título de participação nos lucros e resultados da empresa tem que ser representativa de um plano gerencial de incentivo à produtividade, consoante art. 1º da Lei nº 10.101/2000.
- Tem que resultar de negociação formal entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou de convenção/acordo coletivo;
- Das negociações suso citadas, deverão resultar instrumentos formais que registrem o plano de incentivo à produtividade adotado pela empresa, os objetivos a serem alcançados na execução de tal plano, as regras claras e objetivas definidoras dos direitos substantivos dos trabalhadores, bem como a regras adjetivas, abarcando os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, etc.
- A negociação entre empresa e trabalhadores tem que ser concluída previamente ao período de execução do plano, de modo que os empregados dele participem com a perfeita e exata noção do que, do quanto, do quando e do como fazer para o atingimento dos objetivos pactuados, do quanto receberão pelo seu sucesso, e de como serão avaliados para fazerem jus à PLR prometida;
- O instrumento formal resultante do acordo em realce tem que ser arquivado previamente na entidade sindical dos trabalhadores;
- A PLR não pode substituir, tampouco complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- A PLR não pode ser distribuída em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;

No caso em apreço, apurou a Fiscalização que os planos de PLR acordados entre a Recorrente e os seus empregados não continham a especificação de qualquer fim extraordinário a exigir o esforço adicional dos trabalhadores. Verificou a Autoridade Lançadora que o direito ao recebimento da verba em questão dependia, tão somente, do empenho ordinário, usual e cotidiano do empregado decorrente diretamente do contrato de trabalho comum, inexistindo no plano da empresa qualquer viés de

incentivo à produtividade que justificasse a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, nas circunstâncias encantadoras da Lei nº 10.101/2000.

Constatou, igualmente, que os acordos foram assinados em novembro do respectivo ano de apuração, violando de maneira objetiva a regra da negociação prévia, da clareza e objetividade dos fins extraordinários a serem atingidos, dos direitos substantivos dos trabalhadores e dos direitos adjetivos do acordo.

Tais acordos, portanto, não se prestam como instrumento de integração entre o capital e o trabalho, muito menos como elemento de incentivo à produtividade, como assim exige o art. 1º da Lei nº 10.101/2000, uma vez que, para receber tal benefício, basta que o trabalhador tenha trabalhado na empresa, ou seja, realize pura e simplesmente aquilo que dele se espera em razão unicamente do contrato de trabalho.

**Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000**

*Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e **como incentivo à produtividade**, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição. (grifos nossos)*

Tais verbas ostentam, portanto, natureza plenamente remuneratória, porquanto são devidas única e exclusivamente em razão do esforço ordinário do trabalhador inicialmente previsto no contrato de trabalho, inexistindo qualquer evidência de parcela que tenha sido resultante da motivação e comprometimento de excelência do empregado na busca por melhores resultados empresariais, de maior eficiência na utilização dos fatores de produção, de redução de prazos ou de incremento de qualidade da produção, etc.

O conteúdo das cláusulas previstas nos Acordos Coletivos de Trabalho/Participação nos Resultados não contempla os objetivos colimados pela Lei nº 10.101/2000.

Assim, a empresa fugiu ao abrigo da legislação que rege o direito social previsto no inciso XI do art. 7º da CF/88, uma vez que efetuou apagamentos sob o rótulo de PLR, sem, todavia, atender aos requisitos da lei específica de regência do benefício em pauta.

O pagamento de tais verbas, nas condições em que se consumaram, não possui as premissas básicas conformadoras da *Participação nos Lucros ou Resultados* assentadas na Carta de 1988.

Ora, o pagamento de verbas, a título de PLR, pagas em ampla desconformidade com as normas tributárias fixadas na Lei nº 10.101/2000 transmuda a natureza jurídica da constitucional *Participação nos Lucros ou Resultados* para mero prêmio, o qual não se encontra abraçado pela hipótese de não incidência tributária prevista *Lex Excelsior*.

Frustram-se então os objetivos da lei, que tem como inspiração maior o fomento à produtividade.

Ao não atender aos requisitos impostos pela Lei nº 10.101/2000, fugiu a verba em questão da proteção do manto da não incidência prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, sujeitando-se a importância paga sob o rótulo de *participação nos lucros* às obrigações tributárias fincadas na Lei de Custeio da Seguridade Social,

A inobservância à aplicação de lei representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência aos preceitos inseridos no inciso XI do art. 7º da CF/88 e nas Leis nº 8.212/91 e 10.101/2000, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, nas circunstâncias ora analisado, deve persistir o lançamento ora em debate. Em consequência, tais valores deveriam ter sido declarados como integrantes do Salário de Contribuição nas GFIP correspondentes.

### 3.2. DO AUXÍLIO EDUCAÇÃO

Pondera o Recorrente que a verba a título de auxílio-educação não tem natureza salarial, pois se trata de um incentivo, investimento feito pela Cemig Distribuição S/A em seus funcionários, não havendo habitualidade e obrigatoriedade no pagamento de tal benefício, tendo sido instituída nos Acordos Coletivos de Trabalho. Aduz ter cumprido o requisito previsto no art. 28, § 9º, 't' da Lei 8.212/91, pois as vagas foram disponibilizadas a todos que possuíam salário até determinado valor, ou seja, dentro deste universo, qualquer funcionário poderia requerer o benefício.

Razão não lhe assiste, todavia.

Conforme já elucidado no item 3.1 supra, o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços, inclusive a remuneração referente ao tempo ocioso em que o empregado permanecer à disposição do empregador.

Assim, compreende-se no conceito legal de remuneração o *total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título*, abraçando em sua amplitude não somente a remuneração básica, como, também, os incentivos salariais e os benefícios.

Nesse cenário, a regra primária e geral importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas as hipóteses em que a própria lei expressamente excluir do campo de incidência das contribuições previdenciárias, as quais se encontram previstas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

No caso ora em exame, verificamos que a alínea 't' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatuiu, de forma expressa, que não integram o Salário de contribuição, o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que **todos os empregados e dirigentes** tenham a ele acesso.

Deflui da redação da alínea 't' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que a fruição do benefício fiscal ali encartado não decorre de forma automática, mas, sim, mediante o cumprimento rigoroso e concomitante das condições de gozo nela expressamente previstas.

#### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

Autenticado digitalmente em 20/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 21/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 20/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 20/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA  
Impresso em 21/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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)*

*(...)*

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).*

Nesse panorama, para que os valores relativos ao auxílio-educação pagos pela Recorrente a seus empregados deixem de integrar o conceito legal de salário-de-contribuição, exige a lei que a benesse concedida pela Recorrente refira-se a educação básica ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, e alcance, dentre outras condições, a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

No caso em exame, os cursos a que se referem as verbas ora em debate são cursos de pós-graduação, os quais não se confundem com planos educacionais que visem à educação básica, tampouco com cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

No caso em exame, apurou a Fiscalização que o benefício ora em trato era destinado, tão somente, à parcela dos empregados da empresa que auferissem salário mensal não superior a R\$ 3.150,00 (três mil e cento e cinquenta reais) em 2005 e R\$ 3.800,00 (três mil e oitocentos reais) em 2006.

Mesmo assim, nem todos os empregados com remuneração mensal inferior ao teto citado no parágrafo precedente tinham direito ao auxílio-educação em tela, uma vez que só eram oferecidas um mil vagas, as quais eram preenchidas sucessivamente pela ordem de chegada.

Ademais, além de não estar disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, a ajuda de custo em apreço era destinada aos empregados matriculados em cursos técnicos e de graduação, e não em educação básica, inexistindo nos autos qualquer elemento de convicção de que tais cursos técnicos e de graduação configuravam-se como cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Diante de tal cenário, comprova-se que a empresa limitou a participação global dos funcionários ao benefício, tornando-o inacessível a todos os empregados e dirigentes da empresa, além de não restar demonstrado que os fins almejados pelo benefício (cursos técnicos e de graduação) correspondiam aos fins idealizados pela norma de não incidência constante na alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei 8.212 (educação básica, e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa).

Por todo o exposto, conclui-se que os valores despendidos pela Recorrente para o custeio da “Ajuda de Custo Para Formação – Auxílio Educação” não se ajustam à hipótese de não incidência tributária assentada na alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, uma vez que não atendem aos requisitos exigidos pela norma de exclusão acima citada.

Nessa perspectiva, não estando albergada pela hipótese legal de renúncia fiscal em realce, há que se reconhecer que os valores pagos a título de auxílio-educação, previstos na cláusula

décima sétima dos acordos coletivos de trabalho, sujeitam-se às obrigações tributárias estabelecidas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

### 3.3. DA CONTRIBUIÇÃO PARA O SEST/SENAT

Alega o Recorrente inexistir determinação em lei que transfira a responsabilidade do contribuinte (o transportador autônomo) para um terceiro (empresa tomadora do serviço). Aduz haver um confronto entre as regras do CTN e a previsão regulamentar – controle de legalidade.

Sem razão.

O Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte – SENAT, entidades sem fins lucrativos e com personalidade jurídica de direito privado foram criadas pela Lei nº 8.706/93 visando à promoção social e desenvolvimento profissional dos trabalhadores do setor de transporte.

Consoante disposição no art. 7º da Lei nº 8.706/93, a manutenção das atividades desenvolvidas pelo SEST e SENAT são custeadas, desde 1º de janeiro de 1994, dentre outras fontes, pelas seguintes contribuições sociais:

- a) Contribuições compulsórias das empresas de transporte rodoviário, calculadas sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados, até então recolhidas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, as quais passaram a ser recolhidas em favor do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, respectivamente;
- b) Contribuição mensal compulsória dos transportadores autônomos equivalente a 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e 1,0% (um inteiro por cento) do salário de contribuição previdenciária, em favor do SEST e SENAT, respectivamente.

#### **Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993.**

*Art. 7º As rendas para manutenção do SEST e do SENAT, a partir de 1º de janeiro de 1994, serão compostas:*

*I - pelas atuais contribuições compulsórias das empresas de transporte rodoviário, calculadas sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados e recolhidas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social, em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, que passarão a ser recolhidas em favor do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, respectivamente;*

*II - pela contribuição mensal compulsória dos transportadores autônomos equivalente a 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e 1,0% (um inteiro por cento), respectivamente, do salário de contribuição previdenciária;*

*III - pelas receitas operacionais;*

Documento assinado digitalmente em 20/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em

21/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 20/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 20/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 21/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*IV – pelas multas arrecadadas por infração de dispositivos, regulamentos e regimentos oriundos desta lei;*

*V – por outras contribuições, doações e legados, verbas ou subvenções decorrentes de convênios celebrados com entidades públicas ou privadas, nacionais ou internacionais.*

*§1º A arrecadação e fiscalização das contribuições previstas nos incisos I e II deste artigo serão feitas pela Previdência Social, podendo, ainda, ser recolhidas diretamente ao SEST e ao SENAT, através de convênios.*

*§2º As contribuições a que se referem os incisos I e II deste artigo ficam sujeitas às mesmas condições, prazos, sanções e privilégios, inclusive no que se refere à cobrança judicial, aplicáveis às contribuições para a Seguridade Social arrecadadas pelo INSS.*

Visando brindar maior efetividade ao correto recolhimento das contribuições sociais a cargo dos transportadores autônomos previstas no inciso II do art. 7º da Lei nº 8.706/93, o §3º do art. 2º do Decreto nº 1.007/93, que dispõe expressamente sobre as contribuições compulsórias devidas ao Serviço Social do Transporte - SEST e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, institui a obrigação acessória tributária às pessoas jurídicas tomadoras de serviços de transportadores autônomos de arrecadar as contribuições devidas por esta classe de segurados contribuintes individuais, mediante desconto das respectivas remunerações, e a de recolher aos cofres da seguridade social no prazo normativo.

**Decreto nº 1.007 -de 13 de dezembro de 1993**

*Art. 1º As contribuições compulsórias previstas nos incisos I e II do artigo 7º da Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993, são devidas a partir de 1º de janeiro de 1994, às entidades e nos percentuais abaixo indicados:*

*I - ao Serviço Social do Transporte - SEST:*

- a) 1,5% calculado sobre o montante da remuneração paga pelas empresas de transporte rodoviário a todos os seus empregados;*
- b) 1,5% calculado sobre o salário de contribuição previdenciária dos transportadores rodoviários autônomos.*

*II - ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT:*

- a) 1,0% calculado sobre o montante da remuneração paga pelas empresas de transporte rodoviário a todos os seus empregados;*
- b) 1,0% calculado sobre o salário de contribuição previdenciária dos transportadores rodoviários autônomos.*

*Art. 2º Para os fins do disposto no artigo anterior, considera-se:*

*I - empresa de transporte rodoviário: a que exerce a atividade de transporte rodoviário de pessoas ou bens, próprios ou de terceiros, com fins econômicos ou comerciais, por via pública ou rodovia;*

*II - salário de contribuição do transportador autônomo: a parcela do frete, carroto ou transporte correspondente à remuneração paga ou creditada a transportador autônomo, nos termos definidos no § 4º do artigo 25 do Decreto nº 612, de 21 de julho de 1992.*

*§1º O disposto no inciso I deste artigo abrange, também, as empresas de transporte de valores, locação de veículos e distribuição de petróleo. (redação dada pelo Decreto nº 1.092, de 21 de março de 1994)*

§2º *No caso das empresas de distribuição de petróleo, as contribuições ao SEST e ao SENAT, previstas nos incisos I e II, alíneas a , do art. 1º, serão calculadas sobre o montante da remuneração paga ou creditada aos seus empregados, diretamente envolvidos com o transporte. (redação dada pelo Decreto nº 1.092, de 21 de março de 1994)*

§3º *As contribuições devidas pelos transportadores autônomos serão recolhidas diretamente:*

*a) pelas pessoas jurídicas tomadoras dos seus serviços; (grifos nossos)*

*b) pelo transportador autônomo, nos casos em que prestar serviços a pessoas físicas.*

E não se desdenhe do poder normativo do Decreto nº 1.007, de 13 de dezembro de 1993. Atente-se que os Incisos II, IV e VI, 'a' do art. 84 da Constituição da República afloram como fontes jurídicas de onde dimana a competência do Presidente da República para o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, com o auxílio dos Ministros de Estado, e o poder presidencial para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, bem assim como dispor sobre a organização e o funcionamento da máquina do Executivo Federal.

#### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:*

*II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;*

*(...)*

*IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;*

*(...)*

*VI - dispor, mediante decreto, sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*

*a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;*

Depreende-se do exposto que as disposições inscritas no Decreto nº 1.007, de 13 de dezembro de 1993 decorrem diretamente da competência constitucional do Presidente da República - agente político da mais elevada estatura - ocupante do arquétipo fundamental de Poder, o qual, nestas circunstâncias, exerce o seu poder constitucional para formar a vontade superior do Estado, na ordenação estrutural do Poder Executivo Federal.

Assim, com esteio na Ordem Constitucional desfraldada nos parágrafos anteriores, e no uso das atribuições conferidas pelo Inciso IV do art. 84 da CF/88, o Presidente da República fez editar o Decreto nº 1.007, de 13 de dezembro de 1993, cujo art. 2º, §3º estatuiu a obrigação tributária acessória da pessoa jurídica tomadora de serviços de transportadores autônomos de arrecadar as contribuições devidas por estes segurados contribuintes individuais destinadas ao SEST e ao SENAT, mediante desconto das respectivas remunerações e de recolher as contribuições assim arrecadadas, no prazo e na forma previstos na legislação.

Nesse viés, Assentado que o Decreto nº 1.007, de 13 de dezembro de 1993 encontra-se dotado de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha *interna corporis* das atribuições do

Ministério da Previdência Social, deflui daí que, de acordo com a norma administrativa em realce, a empresa encontra-se agrilhoadada à obrigação tributária acessória de arrecadar e recolher, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, as contribuições destinadas ao SEST e SENAT devidas pelos transportadores autônomos que lhe prestem serviços, segundo as alíquotas e base de cálculo previstas no inciso II do art. 7º da Lei nº 8.706/93, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de arrecadar ou arrecadou em desacordo com a Lei, a teor do §5º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).*

(...)

*§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.*

Conferindo contornos de executoriedade à Norma Regulamentar em questão, os §§ 9º e 10º da IN SRP nº 3/2005 dispõem que as contribuições a cargo do condutor autônomo de veículo rodoviário, inclusive do taxista, destinadas ao Serviço Social do Transporte - SEST e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, devem ser descontadas das respectivas remunerações e recolhidas pelo contratante de serviços, quando se tratar de empresa ou equiparado à empresa.

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 139. Compete ao MPS por intermédio da SRP, nos termos do art. 94 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes do art. 3º da Lei nº 11.098, de 2005, arrecadar e fiscalizar as contribuições devidas às outras entidades ou fundos, conforme alíquotas discriminadas na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo III.*

*§1º O recolhimento dessas contribuições deve ser efetuado juntamente com as contribuições devidas pelo sujeito passivo à Previdência Social, observados os §§ 2º, 6º, 9º e 10.*

*§2º As contribuições devidas a outras entidades ou fundos podem ser recolhidas diretamente à respectiva entidade ou fundo, mediante celebração de convênio, desde que haja previsão legal. (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)*

*§3º Caso seja feito enquadramento incorreto na Tabela de Códigos FPAS, prevista no Anexo III, a SRP, por meio de sua fiscalização, fará a revisão do enquadramento efetuado pelo sujeito passivo, observadas as atividades por ele exercidas.*

*§4º O sujeito passivo será cientificado do reenquadramento de que trata o § 3º, havendo ou não lançamento de débito sob o novo código correspondente à entidade e ao fundo para o qual deve contribuir, para, caso queira, no prazo de quinze dias, apresentar defesa contra o reenquadramento ou o lançamento, conforme o caso.*

§5º Na hipótese de enquadramento incorreto, será emitida Representação Administrativa, prevista no art. 615, com o objetivo de comunicar a ocorrência às entidades ou fundos que, de acordo com as atividades econômicas desenvolvidas pelo sujeito passivo são as destinatárias das contribuições, bem como àquelas que deixarão de receber a contribuição em razão do novo enquadramento.

§6º A contribuição social do salário-educação será recolhida diretamente ao FNDE a partir de 1º de janeiro de 2004, obrigatoriamente nos seguintes casos:

I - pelas empresas que recolheram suas contribuições diretamente ao FNDE no ano-calendário de 2003, ou que, mesmo sem efetuar os recolhimentos, assumiram o compromisso de fazê-lo mediante assinatura do Formulário Autorização de Manutenção de Ensino - FAME para o exercício; (

II - pelas empresas que tiverem processo de parcelamento em andamento junto ao FNDE;

III - pelas empresas cujo total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, tenha atingido o valor de, no mínimo, R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) na folha de pagamento do mês de dezembro do exercício anterior àquele previsto neste parágrafo, excluído o décimo-terceiro salário, e, assim, sucessivamente a cada novo exercício.

§7º Estão isentas do recolhimento da contribuição social do salário-educação, por força do disposto no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.766, de 1998:

I - a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como suas respectivas autarquias e fundações;

II - as instituições públicas de ensino de qualquer grau;

III - as escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, registradas e reconhecidas pelo competente órgão de educação, e que atendam ao disposto no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991;

IV - as organizações de fins culturais que, para este fim, vierem a ser definidas na regulamentação daquela Lei;

V - as organizações hospitalares e de assistência social, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§8º As pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de Serviço Social Autônomo, não se sujeitam ao recolhimento de contribuições para outras entidades ou fundos, exceto as destinadas para o INCRA e para o Salário-Educação, obedecido o respectivo enquadramento no código FPAS 523 do Anexo II.

§9º O condutor autônomo de veículo rodoviário (inclusive o taxista), o auxiliar de condutor autônomo, bem como o cooperado filiado a cooperativa de transportadores autônomos, estão sujeitos ao pagamento da contribuição para o Serviço Social do Transporte - SEST e para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, conforme disposto no art. 7º da Lei nº 8.706, de 1993, que será calculada mediante a aplicação da alíquota prevista na tabela constante do Anexo III sobre a base de cálculo definida no § 2º do art. 69, ambos desta IN.

§10. A contribuição referida no § 9º deverá ser:

I - recolhida pelo próprio contribuinte individual diretamente ao SEST/SENAT, quando se tratar de serviços prestados a pessoas físicas não equiparadas à empresa;

II - descontada e recolhida pelo contratante de serviços, quando se tratar de empresa ou equiparado à empresa;

*III - descontada e recolhida pela cooperativa, quando se tratar de cooperado filiado a cooperativa de transportadores autônomos.*

*§11. Não incide contribuição para a Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha - DPC sobre a remuneração paga por Empresa Brasileira de Navegação aos tripulantes de embarcação inscrita no Registro Especial Brasileiro - REB, conforme estabelece a Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, regulamentada pelo Decreto nº 2.256, de 1997.*

*§12. A Empresa Brasileira de Navegação utilizará o código FPAS 523 para os trabalhadores citados no § 11 e o código FPAS 540 para os demais, observadas as orientações do Manual da GFIP.*

*§13. O empresário individual com receita bruta anual no ano-calendário anterior de até trinta e seis mil reais fica dispensado do pagamento das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, com exceção das destinadas ao INCRA, até o dia 31 de dezembro do segundo ano subsequente ao de sua formalização, conforme inciso III do art. 53 da Lei Complementar 123, de 2006. (Incluído pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)*

*§14. Os benefícios referidos no § 13 somente poderão ser usufruídos por, no máximo, três anos-calendário, nos termos do parágrafo único do art. 53 da Lei Complementar 123, de 2006. (Incluído pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)*

Não procede a alegação de que inexistiria determinação em lei que transfira a responsabilidade do contribuinte (o transportador autônomo) para um terceiro (empresa tomadora do serviço), tampouco a que haveria um confronto entre as regras do CTN e a previsão regulamentar – controle de legalidade.

A Constituição Federal de 1988 fixou a competência da lei complementar para o estabelecimento de **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento e crédito tributários, a teor do art. 146, III, 'b' da CF/88, *in verbis*:

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Atendendo ao comando constitucional, estatuinto normas gerais sobre obrigações tributárias, o 113 do Código Tributário Nacional - CTN estabeleceu o discrimen entre obrigações tributárias principal e acessórias, assim conformando seus traços definidores:

**Código Tributário Nacional**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

§2º *A obrigação acessória decorre da **legislação tributária** e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.* (grifos nossos)

§3º *A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Nessa perspectiva, não carece de elevada mestria a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência e autonomia entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Registre-se que, nos termos do §2º do art. 113 do CTN, a imposição de obrigação acessória não demanda a promulgação de lei *stricto sensu*, podendo elas ser introduzidas no ordenamento jurídico mediante as espécies normativas encartadas nos artigos 96 e 100 ambos do CTN, assim inseridas no conceito de “*Legislação Tributária*”, na denominação adotada pelo *codex*.

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 96. A expressão "**legislação tributária**" compreende as **leis**, os tratados e as convenções internacionais, os **decretos** e as **normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

*Art. 100. **São normas complementares das leis**, dos tratados e das convenções internacionais **e dos decretos**;* (grifos nossos)

*I - **os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas**;*  
(grifos nossos)

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No que pertine às contribuições destinadas ao SEST e ao SENAT, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, foi confiada à Lei nº 8.706/93, a qual se houve por regulamentada pelo Decreto nº 1.007/93, cujo art. 2º, §3º, ‘a’ fez inserir na Ordem Jurídica Nacional a **obrigação acessória das empresas tomadoras de serviços prestados por condutor autônomo de arrecadar,**

mediante desconto das respectivas remunerações, as contribuições destinadas ao SEST e SENAT devidas por essa categoria de segurados contribuintes individuais, na forma assinalada no inciso II do art. 7º da Lei nº 8.706/93, e a de recolher os valores assim arrecadados, nos prazos e na forma prevista na legislação de regência.

Inexiste, portanto, qualquer ilegalidade ou confronto entre as regras do CTN (artigos 96, 100, I e 113, §2º) e a obrigação acessória instituída pelo §3º do art. 2º do Decreto nº 1.007/93.

Ao contrário do afirmado pelo Recorrente, o dever instrumental de retenção e recolhimento do valor retido não se configura responsabilidade solidária da empresa, mas, meramente, uma obrigação tributária acessória, como muito bem interpretado pelo Mestre Dr. Fabio Zambitte Ibrahim, citado pelo Min. Carlos Veloso no julgamento do Recurso Extraordinário RE 393.946/MG – Informativo STF nº 368, de outubro de 2004: “*A obrigação de retenção e recolhimento de tributo é um facere, isto é, uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas*”.

Dessarte, sendo uma obrigação acessória, esta pode ser instituída mediante Decreto Presidencial, em plena concordância com as disposições assentadas nos artigos 96, 100, I e 113, §2º do CTN.

Mostra-se valioso enaltecer que a condição de o serviço de táxi ser ou não classificada como delegação de serviço público é irrelevante para o cumprimento da obrigação tributária acessória ora em comento.

O contribuinte da exação prevista no inciso II do art. 7º da Lei nº 8.706/93 é o transportador autônomo, de carga ou de passageiros, o qual é classificado, para fins de Direito Previdenciário, como segurado contribuinte individual, nos termos do art. 9º, V e §15 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

**Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99:**

*Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*(...)*

*V - como contribuinte individual:*

*(...)*

*j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;*

*l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;*

*(...)*

*§ 15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas "j" e "l" do inciso V do caput, entre outros:*

*I - o condutor autônomo de veículo rodoviário, assim considerado aquele que exerce atividade profissional sem vínculo empregatício, quando proprietário, co-proprietário ou promitente comprador de um só veículo;*

Conforme demonstrado, o motorista de taxi qualifica-se no conceito de transportador autônomo de passageiros, segurado contribuinte individual nos termos do art. 12, V, 'g' e 'h', da Lei nº 8.212/91.

#### **4. DO RECURSO DE OFICIO**

Presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso de Ofício, dele conheço.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 02-44.186 - 8ª Turma da DRJ/BHE, a fls. 227/231, julgando procedente em parte o lançamento tributário, para dele fazer excluir as obrigações tributárias incidentes sobre as verbas despendidas pela empresa a título de alimentação a seus empregados, com fundamento no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, recorrendo de ofício de sua decisão.

A decisão, todavia, merece reforma.

No caso em arguição, a alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição 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.

Extrai-se do preceito legal acima aludido que as importâncias despendidas pela empresa em louvor à alimentação de seus trabalhadores, para se subsumir à hipótese de não incidência legal em apreço, necessitam atender, cumulativamente, a duas condições essenciais:

- a) Que a alimentação seja fornecida "*in natura*" pela empresa aos seus empregados, ou seja, pronta para consumo imediato pelos beneficiários;
- b) Que a alimentação fornecida esteja de acordo com os programas de alimentação do trabalhador – PAT, aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76;

No caso ora em foco, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, restou a cargo da Lei nº 6.321/76, a qual dispõe sobre os Programas de Alimentação do Trabalhador.

#### **Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976:**

*Art. 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho. " (grifos nossos)*

Ressalte-se que os preceptivos aqui enunciados não conflitam com as linhas traçadas pelo art. 5º do Decreto nº 5/1991, que aponta para o mesmo norte.

#### **Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991**

*Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que Trata do Programa de Alimentação do Trabalhador.*

*Art. 3º - Os Programas de Alimentação do Trabalhador deverão propiciar condições de avaliação do teor nutritivo da alimentação.*

*Art. 4º - Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. (redação dada pelo Dec. 2.101/96)*

**Parágrafo único.** *A pessoa jurídica beneficiária será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos programas executados na forma deste artigo.*

*Art. 5º - A pessoa jurídica que custear em comum as despesas definidas no Art. 4, poderá beneficiar-se da dedução prevista na Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, pelo critério de rateio do custo total da alimentação.*

*Art. 6º - Nos Programas de Alimentação do Trabalhador - PAT, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga "in natura" pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador. (grifos nossos)*

Visando a brindar executoriedade ao Programa de Alimentação do Trabalhador, a Secretaria de Inspeção do Trabalho e o Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego baixaram a Portaria nº 03, de 1º de março de 2002, cujo art. 2º estatuiu como exigência formal para a fruição dos benefícios fiscais a devida inscrição no programa em foco, mediante o preenchimento de formulário adrede, cuja cópia e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deve ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal.

**PORTARIA Nº 03, DE 1º DE MARÇO DE 2002**

***II – DAS PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIÁRIAS***

***Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br). (grifos nossos)***

***§1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.***

***§2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.***

***§3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da***

*obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da  
Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)*

Com efeito, a inscrição no PAT não se constitui mera formalidade ou capricho da Administração. É através do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, através de seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: o fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

De fato, a Portaria nº 03/2002 estabeleceu as instruções para a perfeita execução do Programa de Alimentação do Trabalhador, estabelecendo de forma taxativa que a execução inadequada do Programa de Alimentação do Trabalhador acarretará o cancelamento da inscrição ou registro no Ministério do Trabalho e Emprego, com a consequente perda do incentivo fiscal, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

Revela-se de extrema importância chamar a atenção para o fato de que a hipótese de não incidência legal de contribuições previdenciárias prevista alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, refere-se, exclusivamente, à parcela recebida "*in natura*" pelo empregado, ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta para consumo imediato aos seus empregados, e desde que tal fornecimento esteja de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76.

Deflui do exame dos dispositivos legais suso selecionados, apreciados segundo a exegese restritiva exigida pelo art. 111 do CTN, que para os valores despendidos pela empresa a título de alimentação aos empregados serem excluídos da base de incidência das contribuições sociais em foco é necessária a satisfação de dois requisitos fundamentais:

- a) Que a alimentação seja fornecida *in natura*, isto é, seja entregue pela empresa ao empregado pronta para consumo imediato;
- b) Que o fornecimento de alimentação seja efetuado de acordo com o programa de alimentação ao trabalhador, aprovado pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76, o qual exige como formalidade indispensável, a inscrição formal do empregador, em atenção ao art. 2º, *caput*, da Portaria nº 03/2002 da Secretaria de Inspeção do Trabalho e do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego, que estabelece as instruções para a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Como se observa, ambos os requisitos fixados como essenciais pela lei de custeio da seguridade social não se encontram presentes no caso em debate. Isto porque a empresa autuada não possuía inscrição no PAT no período de apuração, conforme demonstra o Comprovante de Inscrição de Pessoa Jurídica Beneficiária, a fl. 4889 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722919/2010-14, que revela que a inscrição no PAT apenas se houve por formalizada em 17/07/2008, tampouco a alimentação em apreço houve-se por fornecida *in natura*, mas, sim, mediante *tickets* de R\$ 390,00 até novembro/2005 e de R\$ 510,00 a partir de dezembro/2005, os quais possuem liquidez e circulabilidade equiparadas a dinheiro, conforme discriminado nominalmente, por competência, matrícula e valor, no anexo II do Relatório Fiscal, a fls. 796/4.720 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722919/2010-14, sendo certo que nas competências dezembro de cada ano cada funcionário, em regra, recebia dois tickets de

valor bem similar (R\$ 450,00 e R\$ 510,00 em dezembro/2005 e R\$ 500,00 e R\$ 510,00, em dezembro/2006).

Conforme já enaltecido alhures, tratando-se de hipótese de renúncia fiscal, urge emprestar-se exegese restritiva à fórmula isentiva acima abordada. Inere-se, portanto, dos preceptivos ora revisitados, que a natureza “*in natura*” da alimentação fornecida e a adesão ao PAT constituem-se condições *sine qua non* para a fruição dos benefícios fiscais tributários e previdenciário, conforme expressamente previsto na alínea ‘c’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, *verbatim*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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) (grifos nossos)*

(...)

*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; (grifos nossos)*

Cumpra alertar que as disposições insculpidas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 não projetam efeitos sobre o caso em apreciação, uma vez que tal documento possui âmbito de influência restrito ao fornecimento de alimentação *in natura*, não alcançando as hipóteses de fornecimento ser realizado em espécie, ou na forma de reembolso de refeição, ticket alimentação ou vale refeição.

**PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011**

*Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.*

Deve ser observado que o efeito prático que desai do PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 resume-se apenas na dispensa da inscrição da empresa no PAT, somente e tão somente, nas hipóteses em que a alimentação houve-se por fornecida *in natura* aos seus empregados, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados pronta para consumo imediato.

É de se salientar que a formulação do citado Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional decorreu da sedimentação da jurisprudência em torno da matéria no Superior Tribunal de Justiça, que pacificou o entendimento de que a alimentação *in natura* oferecida pela empresa ao trabalhador, ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta aos seus empregados, não se subsume à hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, mesma que a empresa não esteja inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador, como assim se depreende dos seguintes julgados a seguir ementados:

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

Autenticado digitalmente em 20/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 21/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 20/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 20/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 21/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Relator: Ministro Luiz Fux*

*DJe 13/05/2010*

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.*

*1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.*

*2. Recurso especial a que se nega seguimento.*

Por outro lado, quando o auxílio alimentação for pago em espécie ou na forma de vales, tickets ou cartões, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, ressaltam-se excertos do julgado proferido pelo Min. Luiz Fux, nos autos do Recurso Especial nº 433.230/RS, publicado no DJe em 13/05/2010, cujos termos bem elucidam a questão:

*REsp nº 433.230/RS*

*Relator: Ministro Luiz Fux*

*DJe 17/02/2003*

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. FGTS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAT. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. NÃO INSCRIÇÃO. TICKETS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO FGTS.*

*1. O auxílio alimentação, quando pago em espécie e com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial, afastando-se, somente, de referida incidência quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, estando ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.*

*2. Aplicação ao Enunciado nº 241, do TST. Há incidência da contribuição social, do FGTS, sobre o valor representado pelo fornecimento ao empregado, por força do contrato de trabalho, de vale refeição.*

*3. Recurso Especial desprovido.*

Tal entendimento é esposado pelo Colendo Tribunal Superior do Trabalho, cujo verbete do Enunciado nº 241 exorta que “o vale para refeição, fornecido por força do contrato de trabalho, tem caráter salarial, integrando a remuneração do empregado, para todos os efeitos legais”.

**TST Enunciado nº 241**

***Vale Refeição - Remuneração do Empregado - Salário-Utilidade – Alimentação.***

*O vale para refeição, fornecido por força do contrato de trabalho, tem caráter salarial, integrando a remuneração do empregado, para todos os efeitos legais.*

No caso em debate, além de a parcela referente à alimentação ter sido fornecida aos empregados na forma de “*ticket alimentação*”, conforme discriminado nominalmente, por competência, matrícula e valor, no anexo II do Relatório Fiscal, a fls. 796/4.720 do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.722919/2010-14, com direito a décimo terceiro e tudo, a Fiscalização apurou que, no período de lançamento do débito, a empresa não estava inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador, conforme Comprovante de Inscrição de Pessoa Jurídica Beneficiária, a fl. 4889 do PAF acima citado.

Ora, a lei é de precisão cirúrgica ao excluir da hipótese de incidência tributária somente, e tão somente, a parcela “*in natura*” recebida de acordo com o PAT. Assim, na visão oclusiva exigida pelo art. 111 do CTN, a parcela fornecida em espécie, em vales ou ticket alimentação integra o conceito de Salário de Contribuição para os fins colimados pela Lei nº 8.212/91.

Se nos antolha auspicioso assinalar que as questões atinentes à isenção tributária constituem-se matéria de interesse público, figurando a lei *stricto sensu* como o único instrumento normativo com aptidão para determinar as hipóteses de renúncia fiscal, não previstas constitucionalmente, não irradiando efeitos na seara pública qualquer disposição pactuada entre empregador e empregado em seus contratos de trabalho ou em acordos coletivos, sendo impensável e inconcebível que interesses particulares venham a se sobrepor aos públicos. O contrário, sim.

Não se deve olvidar que, sendo a isenção tributária uma norma legal de exceção, de interpretação restritiva e em benefício do Contribuinte, o adimplemento cumulativo de todas as condições e requisitos previstos na lei para a sua concessão não se presume, se comprova mediante documentos idôneos.

Nessa vertente, não estando a rubrica ora em debate abraçada pela hipótese de exclusão arrolada na alínea ‘c’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, imperioso é o reconhecimento de sua integração ao conceito jurídico de Salário de Contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, sujeitando-se, portanto, às obrigações tributárias previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, motivo pelo qual se conhece do Recurso de Ofício para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

## **5. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO parcialmente do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídas do lançamento todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2005 até novembro/2005, inclusive, em razão da homologação tácita do crédito tributário, nos termos do §4º do art. 150 do CTN.

Outrossim, CONHEÇO do Recurso de Ofício para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

## Voto Vencedor

Peço vênia para discordar do Conselheiro Relator Arlindo da Costa e Silva.

De acordo com o relatório fiscal, a empresa Recorrente está sendo responsabilizada pelo pagamento da contribuição patronal devida pelo transportador rodoviário autônomo, destinadas ao SEST (alíquota de 1,5%) e SENAT (alíquota de 1,0%), as quais não foram retidas pelo tomador do serviço e, por conseguinte, recolhidas juntamente com as contribuições previdenciárias a seu cargo.

Em defesa, aduziu a Recorrente que a Lei nº 8.706/93 ao dispor sobre a contribuição previdenciária a cargo do transportador autônomo não atribui a terceiro (tomador do serviço) a responsabilidade em reter e repassar ao SEST/SENAT o valor da contribuição devido pelo transportador. Mais adiante, afirmou que tal obrigação foi imposta por Decreto (nº 1.007/93), ato infralegal, em desconformidade com a norma insculpida no art. 121, inciso II do CTN cujo enunciado prescreve a transferência da responsabilidade pelo adimplemento da obrigação a terceiro, mediante disposição expressa de lei.

Razão assiste ao Recorrente, vejamos!

De acordo com o art. 7º, inciso II da Lei nº 8.706/93, as rendas para manutenção dos SEST e do SENAT serão compostas, dentre outros, **pela contribuição mensal compulsória dos transportadores autônomos** equivalente a 1,5% e 1,0%, respectivamente, do salário de contribuição previdenciária

***“Art. 7º As rendas para manutenção do Sest e do Senat, a partir de 1º de janeiro de 1994, serão compostas:***

...

***II - pela contribuição mensal compulsória dos transportadores autônomos equivalente a 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e 1,0% (um inteiro por cento), respectivamente, do salário de contribuição previdenciária;”***

A legislação ordinária impõe aos transportadores autônomos, na condição de contribuinte, a obrigatoriedade de recolherem ao SEST e SENAT, mensalmente, o percentual equivalente a 1,5% e 1,0% do salário de contribuição previdenciária.

Para o fim de regulamentar a Lei nº 8.706/93 foi criado o Decreto nº 1.007/93. De acordo com o art. 2º, §3º, alínea ‘a’ do Decreto 1007/93, as contribuições devidas pelos transportadores autônomos seriam recolhidas diretamente pelas pessoas jurídicas tomadoras dos seus serviços, vejamos:

***“Art. 2º Para os fins do disposto no artigo anterior, considera-se:***

...

*§ 3º As contribuições devidas pelos transportadores autônomos serão recolhidas diretamente:*

*a) pelas pessoas jurídicas tomadoras dos seus serviços;”*

A leitura sistemática do art. 7º, inciso II da Lei nº 8.706/93 com o art. art. 2º, §3º, alínea ‘a’ do Decreto 1007/93 enseja contradição em seus contextos, porquanto a responsabilidade imposta pelo Decreto não encontra previsão naquela legislação.

O art. 146, inciso III, alínea ‘b’ da Constituição Federal confere à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre obrigação tributária. *In verbis*:

*“Art. 146 - Cabe à lei complementar:*

...

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

...

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”*

Mantendo pertinência com ordenamento jurídico pátrio, o Código Tributário Nacional (recepção pela Carta Republicana de 1988 como se lei complementar fosse) em seu art. 121, parágrafo único, inciso II, impôs ao terceiro (responsável), mediante expressa disposição de lei (esta, ordinária), a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária. *In litteris*:

*“Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

...

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”*

A análise do dispositivo nos leva a concluir que somente a imposição por ato legal legitima a responsabilização de terceiro. Em nobre estudo sobre a matéria, publicado na *Revista Dialética (RDDT 186:78)*, o Ilustre Professor Renato Lopes Becho afirmou:

*“Quanto ao responsável tributário, nos termos do CTN, será a pessoa cuja obrigação de pagar tributo decorra de lei. É dizer: o contribuinte é a pessoa que realiza o fato gerador, o responsável é qualquer pessoa escolhida pelo legislador...” (grifo nosso)*

Se ao Decreto cabe dar fiel cumprimento à lei, é certo que qualquer disposição além daquelas originariamente estabelecidas (claro, por lei), distorce a finalidade para a qual a norma regulamentar foi criada.

É importante ressaltar que não obstante o órgão administrativo impeça seus Conselheiros reconhecerem a inconstitucionalidade de normas (Súmula nº 2 do CARF), competência esta exclusiva do STF (art. 102, I, ‘a’, CF/88), no presente caso, caminho em direção à ponderação de normas, estabelecendo uma hierarquia axiológica de modo a conferir a uma norma peso maior do que à outra.

Neste sentido, afasto a aplicação do art. 2º, §3º, alínea ‘a’, do Decreto nº 1.007/93 por entender que a responsabilidade do tomador do serviço não pode ser tratada por norma infralegal, fazendo prevalecer a Lei nº 8.706/93.

Por todo o exposto, ciente que a responsabilidade de terceiro deve ser atribuída por lei, considero indevida a obrigação imposta à Recorrente. Logo, em relação a esta rubrica, reputo inválido o lançamento.

É como voto.

Juliana Campos de Carvalho Cruz  
Redatora Designada