



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

**Processo nº** 10680.726244/2011-29  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-003.181 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2014  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias Sociais  
**Recorrentes** CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A E OUTRO  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

**ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE TICKET, VALE ALIMENTAÇÃO OU EM PECÚNIA. 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 *numeris clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PACTUAÇÃO PRÉVIA.**

A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente, sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical. A negociação e o estabelecimento das regras resultantes (índices, metas, resultados e prazos) somente têm sentido se concluídos previamente ao fim do período a que se referem os lucros ou resultados.

Em que pese a vaguedade do texto normativo, tal imprecisão não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na complementação da Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

norma, sob pena de se reconhecer que lacunas inviabilizam a decisão do caso concreto e que todos os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes. Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição da anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical.

A negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical devem ocorrer antes da conclusão das metas e/ou resultados estabelecidos e em data distante do término do período a que se referem os lucros ou resultados, sob pena de se inviabilizar o próprio sentido de incentivo à produtividade. A análise do caso concreto deve levar em consideração fatores como o tipo de meta ou resultado estabelecido, a comprovação da anterioridade das negociações, o ajuste de PLR, em anos anteriores, com características semelhantes (o que por si só gera expectativa no trabalhador, de sorte a já incentivar a produtividade e, portanto, não desnaturar o pagamento), dentre outras peculiaridades que mereçam ser sopesadas.

### AUXÍLIO-EDUCAÇÃO

A verba paga a título de educação em desacordo com a legislação, em desconformidade com o disposto no art. 28, §9º, letra "t" da Lei nº 8.212/91, possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à Recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

### SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes de lei. A solidariedade tal como disposta na lei, não deve ser aplicada discricionariamente. Para tanto, deve o auditor demonstrar os interesses em comum das empresas (exemplificativamente: confusão patrimonial ou concentração administrativa) ou a situação de fato que implique a responsabilização solidária. O dever de motivar é inherente a própria atividade administrativa. O art. 50, inciso I da Lei nº 9.784/99 determina que os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos quando neguem, limitem ou afetem direito ou interesses

### AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal

Documento assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C

ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente e

m 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Recurso de Ofício Provedo.

Recurso Voluntário Provedo em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 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, vencida a Conselheira Relatora e os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor. 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, vencida a Conselheira Relatora e o Conselheiro Leo Meirelles do Amaral por entenderem que a verba não integra o salário de contribuição. O Conselheiro André Luiz Mârsico Lombardi fará o voto divergente vencedor. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva apresentará Declaração de Voto. Por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencida na votação a Conselheira Relatora e os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada 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). O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor. Por maioria de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário quanto à responsabilidade solidária, por não restar demonstrado nos autos a existência de grupo econômico. Vencido na votação o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva.

**Liege Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.**

**Juliana Campos de Carvalho Cruz – Relatora.**

**Arlindo da Costa e Silva – Redator Designado.**

**André Luís Mârsico Lombardi – Redator Designado.**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, André Luís Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Leonardo Henrique Pires Lopes e Juliana Campos de Carvalho Cruz.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A E OUTROS contra a decisão da 8ª Turma da DRJ/BHE que julgou, por unanimidade de votos, parcialmente procedente a impugnação, excluindo do crédito constituído por meio do Auto de Infração – DEBCAD 37.339.401-2 apenas o levantamento AL - Alimentação sem PAT.

O Auto de Infração foi lavrado contra a empresa CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A, tendo como sujeitos passivos solidários a CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A e COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS, no valor de R\$ 214.021.734,66, no período de 01/07 a 12/08, cobrando-lhe o pagamento das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social correspondente à parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre valores pagos a segurados empregados a título de Auxílio Educação, Alimentação e Participação nos Lucros (em desacordo com a lei), não declarados em GFIP, conforme relatório fiscal (fls. 1309/1323).

De acordo com o autuante (fls. 1309/1323), tais foram os fatos geradores:

- a) Alimentação: valores de despesas realizadas pela empresa com alimentação de seus empregados sem a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, no período de Janeiro a Dezembro de 2007.
- b) Auxílio Educação: esta parcela da remuneração foi ajustada em Acordo Coletivo do Trabalho – ACT, onde a empresa concedia ajuda de custo para formação aos empregados matriculados em cursos técnicos e de graduação. Contudo, estabeleceu como condição para a obtenção do benefício apenas os empregados com salário-base máximo de R\$ 3.990,00 (ACT 2007/2008) e R\$ 4.279,67 (ACT 2008/2009), limitando a participação global dos funcionários ao benefício;

- c) Participação nos Lucros e Resultados – PLR – para os empregados: relativamente à negociação na participação nos lucros ou resultados - PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho – ACT's dos anos de 2006/2007, 2007/2008 e 2008/2009, firmados entre a Cemig Distribuição e os sindicatos. Pela análise dos ACT's verificou a ausência das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101/00. Restou também evidenciado que o critério para pagamento da PLR é subjetivo, sem plano de metas a serem cumpridas e independe do esforço pessoal do empregado. Os ACT's foram realizados e assinados no mês de dezembro de cada ano, onde foi ajustado o pagamento da PLR, ainda no mês de dezembro, de

uma parcela do referido benefício, considerando “*o desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo o ano*”. Da forma como os acordos foram realizados (eram assinados no final de cada ano e o benefício era recebido dentro do próprio ano), restou comprovado o não estabelecimento prévio dos “*programas de metas, resultados e prazos*”. Os pagamentos foram pactuados para se realizarem quase que simultaneamente à assinatura dos ACT e refere-se a um período já transcorrido, anterior à negociação, não afetando a produtividade ou qualquer outra condição. Portanto, não houve o estabelecimento de qualquer programa de metas e resultados a serem cumpridos, de maneira a justificar o pagamento da PLR em todo o período fiscalizado. Sendo assim, as parcelas pagas aos trabalhadores a título de PLR por estarem em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição;

c) Multa: o quadro comparativo, constante no Anexo VIII (fl. 1341), demonstra que a aplicação da multa mais benéfica para o contribuinte foi: - Multa de mora correspondente a 24% prevista na Lei 8.212/91 artigo 35, inciso II, ‘a’ (vigente até a data anterior a publicação da Medida Provisória nº 449/2008) para as competências 01/07 a 12/07 e 03/08; - Multa de ofício correspondente a 75%, prevista na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, nos termos do artigo 35-A da Lei 8.212/91, acrescentado, pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/09 para as competências 01/08, 02/08, 04/08, 08/08, 09/08, 10/08 e 11/08. Foi lançada multa de ofício correspondente a 75%, prevista na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, nos termos do artigo 35-A da Lei 8.212/91, acrescentado, pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/09 para a competência 12/08, aplicável ao período;

d) Responsáveis solidários: Foi verificada a formação de Grupo Econômico com as empresas CEMIG Geração e Transmissão S/A (CNPJ 06.981.176/0001-58) e Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG (CNPJ 17.155.730/0001-64). Termos de Sujeição Passiva Solidária às fls. 1815/1816 e 1818/1819, com ciência em 4/11/11. O contribuinte e os responsáveis solidários foram cientificados do presente processo em 04/11/11, conforme assinatura à fl. 1292 e Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Intimados do Auto de Infração - DEBCAD 37.339.401-2, o contribuinte e os respectivos responsáveis solidários apresentaram Impugnação única (fls. 3113/3154), protocolada, tempestivamente, alegando, em breve síntese:

- a) A não inclusão dos valores pagos a título de PLR na base de cálculo das contribuições previdenciárias atendeu aos requisitos dispostos na Lei 10.101/2000;
- b) Que as regras da PLR foram estabelecidas em acordos coletivos entre a CEMIG e vários sindicatos, antes e depois da assinatura dos acordos.<sup>2</sup> Alegou que os acordos eram assinados no final do ano em razão das dificuldades em solucionar os impasses e de se “costurar”

Documento assinado digitalmente conforme o artigo 1º, § 1º, da Lei nº 12.307, de 2010, Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

um acordo satisfatório tanto para a empresa quanto para seus empregados;

c) Que a Lei 10.101/2000 não fixa programas de metas e de resultados para o cálculo da PLR. A legislação confere às partes tão somente uma faculdade de adotarem os critérios exemplificadamente nela listados;

d) Afirmou que a lei não definiu o conceito de participação nos lucros e resultados, apenas fixou alguns direitos das partes envolvidas. Citou decisão do Conselho de Contribuintes;

e) Aduziu, ainda, que a ausência de previsão de metas não afetou a natureza da parcela recebida: ganho não habitual e desvinculado do salário, obtido em razão dos lucros da empresa;

f) Afirmou 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;

g) Argumentou que, mesmo não sendo um requisito necessário, possuía metas previamente estabelecidas em seu sistema de gestão. Neste contexto, alegou possuir programas estratégicos cujas metas eram e são continuamente acompanhadas em relatórios indicativos dos resultados financeiros obtidos nos trimestres;

h) Que o lucro e produtividade são metas inerentes a uma sociedade anônima de capital aberto e que a PLR era calculada sobre a receita operacional, portanto, quanto maior o resultado, maior seria o valor a ser distribuído. As metas seriam reduzir despesas, capitalizar obras, diminuir perdas e, por conseguinte, aumentar o resultado. Em uma empresa, qualquer resultado positivo é fruto de um trabalho em equipe;

i) Defendeu que nos acordos coletivos existiam regras claras para o cálculo da PLR, garantindo o direito do empregado. Citou decisões do antigo conselho de contribuintes;

j) Alegou que o artigo 7º, XI, da CF/88 desvincula expressamente a participação nos lucros ou resultados à remuneração. Entende que a interpretação da Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, 'j', não pode ser feita isoladamente, mas em conjunto com o dispositivo constitucional;

k) Aduziu ser impossível o lançamento de contribuições por mero equívoco de formalidade, pois se existe o equívoco, ele não altera a natureza jurídica da PLR paga aos empregados, nem a torna parcela remuneratória;

contribuição. Disse, ainda, que os valores recebidos em tíquete-alimentação são destinados para o trabalho e não pelo trabalho. Além disso, trata-se de benefício previsto em Convenção Coletiva. Acrescentou que havia um registro em nome da Companhia Energética de Minas Gerais – Cemig que incluía os funcionários da Cemig Distribuição. Explica a situação da Cemig e a criação das subsidiárias;

- m) Sobre o auxílio-educação, afirmou que a verba não tem natureza salarial. Trata-se de um incentivo, investimento feito pela Cemig Distribuição S/A a seus funcionários, não havendo habitualidade e/ou obrigatoriedade no seu pagamento. Diz que a ajuda de custo foi instituída nos Acordos Coletivos de Trabalho;
- n) Afirmou ter cumprido o requisito estabelecido na Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, ‘t’, eis que as vagas foram disponibilizadas a todos aqueles que possuíam salário até determinado valor, ou seja, dentro deste universo, qualquer funcionário poderia requerer o benefício;
- o) Sobre as multas aplicadas, demonstrou entender como foi calculada e citou a Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 4 de dezembro de 2009. A respeito, assegurou haver um equívoco no raciocínio do fisco, pois não seria possível comparar penalidades aplicáveis a ilícitos distintos. Neste sentido, não haveria motivos para somar o valor das penalidades aplicadas, mas simplesmente comparar o valor da multa de mora conforme legislação vigente até novembro de 2008 e a multa de ofício estipulada pela MP 449/08. Conclui que não há dúvida que a pena calculada conforme a legislação anterior (24%) é mais benéfica que a atual (75%);
- p) Entende não haver responsabilidade solidária dado que, no caso concreto, as outras empresas não participaram nem realizaram conjuntamente do fato gerador e, muito menos, foram beneficiadas com o comportamento do contribuinte;
- q) Por fim, requereu: a anulação do lançamento das contribuições sociais lançadas; alternativamente, o recálculo da multa de mora imposta adotando-se o parâmetro da Lei 8.212/91 sem a alteração dada pela MP 449/08; o reconhecimento da ausência de responsabilidade solidária; o julgamento conjunto como os demais processos reflexos e a realização de diligência.

Na decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ/BHE - ACORDÃO 02-42.211 (fls. 3.784/ 3.795) foi julgada parcialmente procedente a impugnação, sendo excluído do lançamento o levantamento AL (auxílio-alimentação). Tais foram as razões:

- a) Quanto ao mérito, afirmou o Julgador que o lançamento teve por base o disposto na Lei 8.212/91, art. 28, inciso I. Sendo que, o parágrafo nono, alínea “j” da norma citada, condiciona a exclusão

segurados empregados se houver a estrita observância da lei regulamentadora do dispositivo constitucional;

- b) Que é equivocado o entendimento da empresa de que não há necessidade do estabelecimento de metas ou resultados. Os critérios e condições adotados deveriam não só constar obrigatoriamente no instrumento de negociação como também, conforme os parâmetros sugeridos na lei, buscar atingir o objetivo do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, ou seja, “instrumento de integração entre capital e o trabalho e como incentivo a produtividade”. Portanto, a empresa não observou o comando estabelecido na Lei 10.101/2000;
- c) Que o acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos;
- d) Quanto ao auxílio-educação, afirmou que a própria empresa reconheceu em sua defesa que as vagas foram disponibilizadas a todos os empregados que recebessem salário até determinado valor, não se verificando, portanto, o requisito essencial exigido, qual seja, a extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa;
- e) Quanto ao auxílio-alimentação, de acordo com o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 não haveria incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação, portanto, deve ser excluído do presente processo o levantamento AL – Alimentação sem PAT;
- f) Em relação à multa e juros, possuem o devido respaldo legal, sendo elaborados cálculos comparativos, fl. 1341, por competência, em razão do princípio da retroatividade benigna de que trata o art. 106, II, ‘c’ do CTN;
- g) No que concerne à questão da responsabilidade solidária (grupo econômico), aduziu que nos termos do art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91 as empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei.

Os contribuintes, CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A, CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A e COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG, foram notificados do referido Acórdão (fl. 3804/3806), em 28.02.2013 (fls. 3807/3812). Inconformados, apresentaram Recurso Voluntário único (fls. 3813/3857), expondo o que segue:

- a) Que há existência de regras claras para o cálculo do PLR, garantindo, com isso, os direitos dos empregados;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA  
Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- CÓPIA
- b) Que o pagamento da PLR está vinculado a metas e resultados estipulados em documentos usuais de gestão que são diuturnamente acessados e de conhecimento disseminado entre os empregados, desde os que ocupam as gerências e lideram as equipes àqueles que executam funções de campo;
  - c) Que em todos os acordos constam expressamente: - as metas existentes para os anos de 2006, 2007 e 2008, que são, dentre outras, aquelas definidas pelo Planejamento Estratégico Empresarial, acompanhadas através de BSC; - a forma de cálculo do PLR (parte fixa e parte variável), inclusive qual a base de cálculo adotada (3% do ROC); - os empregados e ex-funcionários habilitados ao recebimento do valor equivalente a PLR; - as datas de pagamento; - as ausências que não serão consideradas para fins de apuração proporcional dos meses trabalhados, fato que interfere no montante a receber a título de PLR; - prazo de vigência do acordo. Disto isto, restaria demonstrada a satisfação mínima do requisito exigido pela legislação ordinária de que os instrumentos de negociação devem possuir regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas;
  - d) Quanto ao entendimento de que o acordo coletivo “*deve ser assinado antes do inicio do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR*”, extrapola a interpretação razoável de Lei 10.101/2000, bem como, não é acompanhado pelo CARF cuja jurisprudência valida os acordos entre as partes após a aferição do lucro, mas anteriores ao pagamento feito;
  - e) Que houve omissão no julgado quanto aos argumentos desenvolvidos no item 2.4 da impugnação apresentada, denominado “a existência de metas: planejamento estratégico e BSC”, o que enseja nulidade da decisão por ausência de fundamentação;
  - f) Que o valor recebido a título de PLR não remunera o trabalho nem configura ganho habitual. Por isso, não há amparo legal para a sua tributação, devendo o lançamento das contribuições previdenciárias sobre a PLR ser anulado na sua totalidade;
  - g) Quanto ao auxílio-educação, esclareceu que tal benefício foi instituído através da cláusula décima sétima dos acordos coletivos de trabalho, tratando-se de um acordo firmado entre as partes, no qual a Recorrente incentiva seus funcionários a estudarem através de uma ajuda de custo. Portanto, não se trata de um pagamento ou contraprestação de um serviço prestado, mas, sim, de um incentivo. No contexto, afirmou a empresa ter disponibilizado 1.000 vagas para aqueles funcionários que recebessem salário até determinado valor (teto este que variava anualmente);

previa as multas de mora, foram revogados e o caput do referido artigo 35 foi alterado para prever a penalidade pela mora a qual seria a prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, limitada a 20%. Desse modo, pleiteou a aplicação da multa no patamar de 20% e, sucessivamente, nos casos até novembro de 2008, a ser calculada exclusivamente com base na redação da Lei 8.212/91 sem alteração pela MP 449/2008;

- CÓPIA
- i) Quanto à responsabilidade solidária imposta, incabível se faz a inclusão das empresas CEMIG GERAÇÃO e TRANSMISSÃO S/A E COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS-CEMIG como sujeitos passivos solidários, já que estas empresas não participaram e não realizaram conjuntamente o fato gerador nem foram beneficiadas com o comportamento do contribuinte;
  - j) Pleiteou a anulação do lançamento e, alternativamente, o recálculo da multa de mora imposta, adotando-se os parâmetros descritos no tópico “5” do recurso voluntário, bem como, o reconhecimento da ausência de responsabilidade solidária da CEMIG Geração e Transmissão S/A e da Companhia Energética de Minas Gerais pelos débitos cobrados da Cemig Distribuição S/A;
  - k) Ao final, requereu a análise e o julgamento deste recurso em conjunto com os oferecidos nos processos administrativos nº 10.680.726245/2011-73 e 10.680.726246/2011-18, já que se referem à mesma matéria debatida, mesma base de cálculo e mesmo período de apuração, evitando, com isso, decisões conflitantes.

Tendo em vista que a decisão de fls. 3784/3795 exonerou valor superior ao previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, foram os autos enviados para esta Corte com Recurso de Ofício.

Eis o relatório.

## Voto Vencido

**Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, Relatora.**

O recurso cumpriu com o requisito de admissibilidade, devendo ser conhecido e examinado.

### **I – DO RECURSO DE OFÍCIO:**

O acórdão de fls. 3784/3795 excluiu do lançamento o levantamento correspondente ao auxílio alimentação sob o fundamento de que o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 firmou o entendimento no sentido de não haver incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, independentemente de inscrição no PAT.

De acordo com o auditor (fls. 1309/1323), o benefício fornecido aos empregados sem que a empresa esteja inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, integra o salário-contribuição. Afirmou, ainda, que o contribuinte, após solicitação, apresentou cópia do comprovante de inscrição de pessoa jurídica beneficiária com a inscrição no PAT nº 0526584, porém, datada de 17/07/2008.

Mais adiante, aduziu que nos termos do artigo 1º, parágrafo único, da Portaria da Secretaria de Inspeção do Trabalho SIT do Ministério do Trabalho e Emprego nº SIT 62/2008 (que prorroga a Portaria SIT nº 62, de 21/07/2008), foi estabelecido prazo para recadastramento no PAT, com efeitos da inscrição retroativos a 1º de janeiro de 2008. Como o período da autuação é anterior (01/2007 a 12/2007), certa seria a exigência.

O contribuinte, na ocasião da Impugnação, afirmou que os valores recebidos em tíquetes-alimentação (eletrônico/cartão ou vale) são destinados para o trabalho, e não pelo trabalho (fls. 3139).

Como se vê, diferente do que foi exposto pela DRJ, o auxílio alimentação pago aos funcionários não ocorreu *in natura*, mas sim mediante ticket-refeição.

A verba alimentar destina-se a subsidiar as despesas com a refeição do empregado. Tem por finalidade proporcionar aumento de produtividade e eficiência laboral desses. Noutras palavras, o recurso é concedido ‘para’ o trabalho, não ‘pelo’ trabalho.

Nos termos do Parecer nº 2.117, de 10.11.2011, entende a PGFN que o auxílio-alimentação quando for pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. O entendimento é válido independentemente de o empregador estar inscrito do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) ou não.

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesta ótica, é fácil perceber que o entendimento da Procuradoria fica restrito à situação quando o pagamento for efetuado em espécie. A *contrario sensu*, quando o pagamento ocorrer por outra forma (a exemplo: mediante *ticket*), admitir-se-ia a exclusão desta parcela do salário-de-contribuição, ainda que sem inscrição no PAT.

A respeito (do PAT), como bem observado pelo Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, por ocasião do julgamento do PAF 35301.012629/2006-96, não há qualquer censura para as empresas que não obtiverem a inscrição no programa. O próprio Superior de Tribunal de Justiça – STJ tem firmado entendimento que tal inscrição é dispensável, mitigando os ditames do artigo 3º da Lei nº 6.321/76, *verbis*:

**“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - SALÁRIO IN Natura - DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR- PAT - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - 1- Quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, com o objetivo de proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante se a empresa está ou não inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT. 2- Recurso especial não provido. (STJ - REsp 1.051.294 - (2008/0087373-0) - 2<sup>a</sup> T. - Rel<sup>a</sup> Min. Eliana Calmon - DJe 05.03.2009 - p. 671)”**

Desse modo, seguindo a orientação acima, reputo inválida a cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre a parcela oriunda do auxílio-alimentação paga mediante *ticket* (eletrônico/cartão ou vale).

## **II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO:**

## **II.1 - PARTICIPACÃO DOS LUCROS OU RESULTADOS:**

O art. 7º, inciso XI da Constituição Federal de 1988 ao estabelecer os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais visando a melhoria de sua condição social, preceitua como tal a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

A expressão "*conforme definido em lei*" limita a eficácia da norma, condicionando-a à edição de uma posterior. Para melhor entendimento do que seja "*norma de eficácia limitada*", o ilustre jurista Alexandre de Moraes, em sua obra Direito Constitucional (2002, pg. 41), assim definiu:

*"As normas constitucionais de eficácia limitada, são aquelas que apresentam 'aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque*

*(por exemplo: CF, art. 192, §3º:...a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as modalidades, nos termos que a lei determinar."*

No contexto, o Ministro Menezes Direito do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 398.284, entendeu que o exercício do direito assegurado pelo art. 7º, inciso XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração, vejamos a ementa:

*"Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da CF. Necessidade de lei para o exercício desse direito. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração..." (RE 398.284, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23-9-2008, Primeira Turma, DJE de 19-12-2008.) No mesmo sentido: RE 505.597-AgR-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º-12-2009, Segunda Turma, DJE*

*de 18-12-2009; RE 393.764-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25-11-2008, Segunda Turma, DJE de 19-12-2008."*

Com efeito, a lei a que versa o art. 7º, inciso XI, da CF/88 por limitar o poder de tributar, à luz do art. 146, inciso II, CF/88, deve ser lei complementar.

É certo que a Lei nº 10.101/00 não possui este status. Porém, considerando o teor normativo do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, os Conselheiros, no âmbito do processo administrativo fiscal, são impedidos de reconhecerem a constitucionalidade da norma. Por causa disso, a legislação ordinária é acatada nesta Corte como norma regulamentadora da imunidade.

A respeito da sua incidência (Lei nº 10.101/00), o auditor previdenciário, ao descharacterizar os pagamentos efetuados pela Recorrente a título de participação nos lucros e resultados, no período de janeiro/2007 a dezembro/2008, ressaltou a problemática do programa, vejamos:

- a) Critério subjetivo para pagamento diante da ausência de previsão do programa de metas nos instrumentos decorrentes de negociação coletiva. Segundo o auditor, existe nos acordos coletivos uma vaga menção a metas pactuadas entre a CEMIG e os sindicatos de trabalhadores envolvidos na negociação, porém, sem definição clara. Mais adiante, informou que embora insubstinentes os instrumentos coletivos, intimou a empresa para identificar as regras, os mecanismos de aferição, metas e outras informações concernentes ao pagamento do PLR. Em resposta, afirmou o contribuinte que as metas encontravam-se nos Relatórios de Gestão apresentados e que as regras foram estabelecidas nos acordos coletivos de trabalho. Todavia, no entender do agente previdenciário, o Relatório de Gestão mencionado pela empresa indica como "resultados" diversos gráficos demonstrando os resultados em diversas áreas sem, contudo, mencionar qualquer vínculo com o Plano de Metas ou resultados advindos de objetivos previamente estabelecidos;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARCOS LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARCOS LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

em 12.12.2007 e assinado em 04.12.2007. No ACT 2008/2009, o pagamento foi efetuado em 15.12.2008 e a assinatura do acordo em 05.12.2008. Para a realização dos pagamentos, o contribuinte considerou o desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo o ano. De acordo com o auditor, o pagamento da PLR refere-se a período já transcorrido, anterior à negociação, não afetando, por isso, a produtividade ou qualquer outra condição. A fixação de critérios após a ocorrência dos fatos, com os resultados já consumados, dá a entender que as negociações não influenciaram a produtividade ou ganhos porventura alcançados.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como: a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes; b) existência de convenção ou acordo coletivo; c) dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos, das regras adjetivas e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. *In verbis:*

*"Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

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

*I - a pessoa física;*

*II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:*

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;*
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;*
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;*
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis."*

É certo que a Lei não foi específica em prever todas as formalidades, critérios e condições para a elaboração do PLR. Apesar disso, estabeleceu mecanismos de incentivo à produção e de integração do capital da empresa aos recursos humanos, conferindo aos elaboradores do programa o direito de interpretá-la amplamente, evitando-se, por outro lado, qualquer tentativa de sua utilização como meio de burla à tributação e de substituição da remuneração dos empregados.

A propósito, válidas são as palavras do Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, por ocasião do julgamento do PAF nº 110200.02176/2010-64:

*"Ora, a Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa corresponde à parcela não fixa da remuneração do trabalhador que guarda uma relação direta com o desempenho da empresa. Não deve, portanto, ser confundida com aumentos reais de salários que são incorporados devidamente à remuneração, mesmo quando baseados na produtividade ou qualquer outro indicador de eficiência. Tão pouco se trata de um simples abono sem nenhuma ligação com o resultado do empreendimento. A PLR é, simultaneamente, uma parcela variável da remuneração do trabalhador e um prêmio pelos resultados econômicos – financeiros ou físico – operacionais alcançados.*

*Tal programa permite que o empregado participe dos resultados da atividade, distribuindo-lhe valores a partir do atingimento de metas, estabelecidas por meio de critérios claros e objetivos, sem, contudo, empregar-lhe os riscos que lhe são inerentes, até porque estes devem permanecer com o empregador investidor.*

*Trata-se, portanto, da interligação de vários indicadores que, a partir de uma análise conjunta, irão definir o valor final a ser pago aqueles que dele participam. Estes indicadores são, entre outros, o comportamento do lucro, a*

*rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados. O PRL é, portanto, um tipo de remuneração flexível, pois é influenciado pelos resultados da produtividade, pela performance da empresa com relação a seu lucro.*

*Assim, por ser uma medida que preserva o interesse de todos os envolvidos na produção, a Lei exige a participação de representantes de todos os interessados na elaboração do PLR, que devem estipular conjuntamente as metas, os resultados e prazos.*

*Ocorre que a Lei 10.101/2000, que versa sobre o PLR dos empregados, não foi tão específica em prever todas as formalidades, critérios e condições para elaboração do Programa, devendo, por isso, tal liberdade concedida aos elaboradores ser interpretada amplamente, sem restringir-lhe a eficácia, desde que seja observada sua finalidade e as exigências legalmente postas, evitando-se, por outro lado, qualquer tentativa de sua utilização como meio de burla à tributação e de substituição da remuneração dos empregados."*

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claro as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba.

Vertendo os conhecimentos teóricos à análise da situação concreta, vejamos o que dispõem os Acordos Coletivos de Trabalho da Recorrente (2006/2007 - fls. 1358/1392; 2007/2008 - fls. 1393/1428 e 2008/2009 - fls. 1429/1459), no item "Metas e Estabelecimento do Valor a ser Distribuído":

**"Acordo Coletivo de Trabalho 2006/2007:**

...

**Cláusula Quarta:**

*a - Metas e Estabelecimento do Valor a ser Distribuído - As metas estabelecidas para o ano de 2006, pactuadas pelo Grupo de Trabalho, composto por membros da CEMIG e dos Sindicatos e estabelecido para analisar os aspectos relacionados com a PLR 2006-2007, serão revisadas até 07 de dezembro de 2006 e são, dentre outras, aquelas voltadas para o Planejamento Estratégico Empresarial, acompanhadas através do BSC. Caso sejam alcançadas, o montante a ser distribuído a título de Participação nos Lucros ou Resultados, corresponderá a 3,00% (três inteiros por cento) do Resultado Operacional da CEMIG – ROC. Se as citadas metas estabelecidas não forem alcançadas ou*

*sendo suplantadas o montante a ser distribuído será proporcional ao resultado obtido*

*a.1 – Entende por ROC o resultado final constante da linha 37 (trinta e sete) – “Remuneração Obtida R\$” do “Relatório de Informações Trimestrais – RIT”, referente aos dados realizados até o mês de dezembro de 2006, que integra a “Prestação Anual de Contas – PAC”, encaminhados ao Poder Concedente, para aprovação”;*

***“Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2008:***

...

*Cláusula Quinta:*

...

***B.1 - Metas e Base de Cálculo a ser Distribuído:***

*As metas pré-estabelecidas para o ano de 2007 são, dentre outras, aquelas definidas pelo Planejamento Estratégico Empresarial, acompanhadas através do BSC. Caso sejam alcançadas, a base de cálculo do valor a ser distribuído corresponderá a 3,0% (três inteiros por cento) do Resultado Operacional da CEMIG – ROC... ”*

***“Acordo Coletivo de Trabalho 2008/2009:***

...

*Cláusula 23<sup>a</sup>:*

*A.1 - Metas e Base de Cálculo a ser Distribuído: As metas pré-estabelecidas para o ano de 2008 são, dentre outras, aquelas definidas pelo Planejamento Estratégico Empresarial, acompanhadas através do BSC. Caso sejam alcançadas, a base de cálculo do valor a ser distribuído corresponderá a 3,0% (três inteiros por cento) do Resultado Operacional da CEMIG – ROC... ”*

De acordo com os instrumentos coletivos, as metas para 2006 seriam pactuadas pelo Grupo de Trabalho, composto por membros da CEMIG e dos Sindicatos e revisadas até 07/12/2006 e seriam, dentre outras, aquelas voltadas para o Planejamento Estratégico Empresarial. Em relação aos ACT's 2007/2008 e 2008/2009, restou firmado que as metas pré-estabelecidas seriam definidas pelo Planejamento Estratégico Empresarial.

Considerando as disposições acima, defende a Recorrente (fls. 3821) que o programa de participação dos lucros e resultados fixou regras claras e objetivas que tratavam do direito do empregado ao recebimento da verba, a seguir descritas:

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

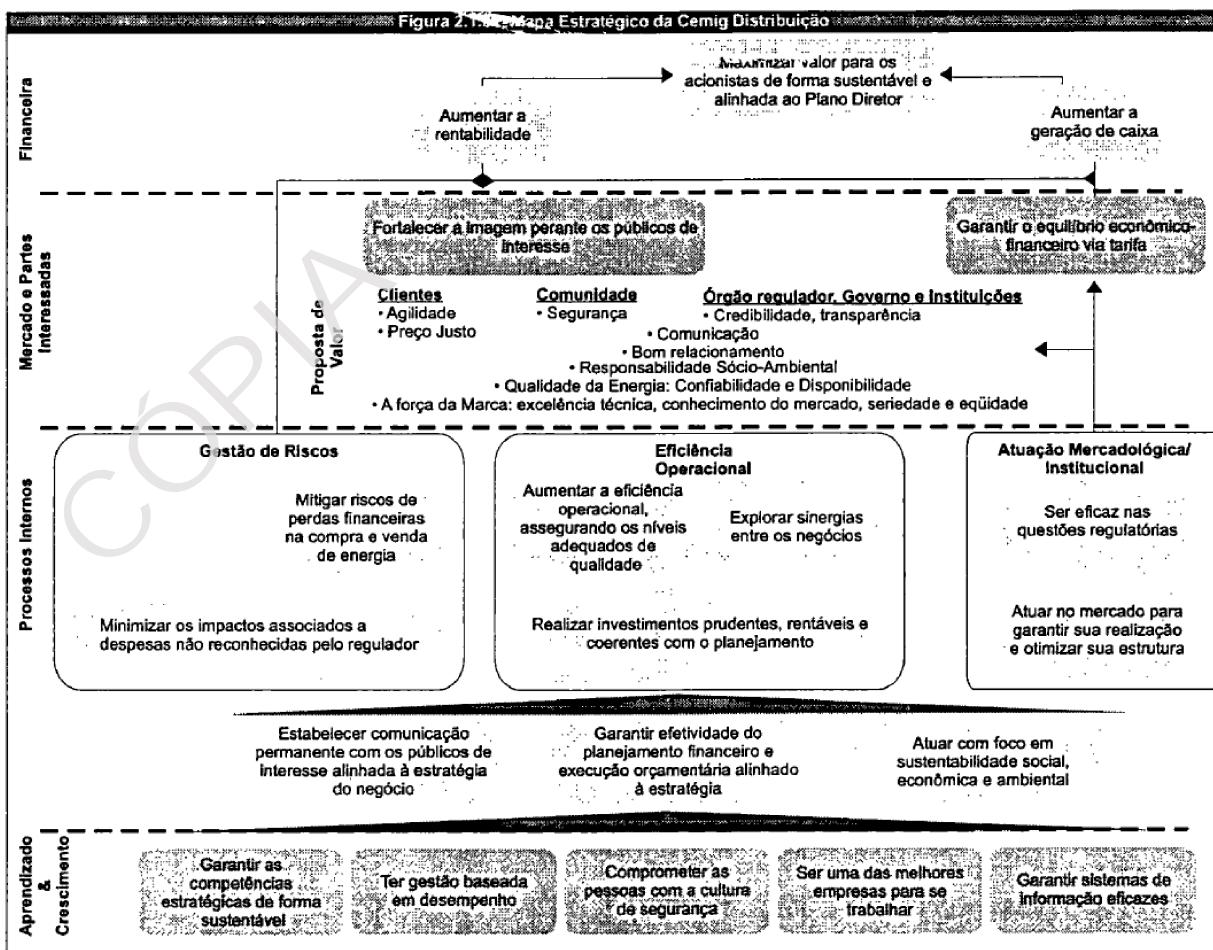
Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- CÓPIA
- a) As metas existentes para os anos de 2006, 2007 e 2008, aquelas definidas pelo Planejamento Estratégico Empresarial, acompanhadas através do BSC;
  - b) Demonstrou a forma de cálculo do PLR (parte fixa e parte variável), inclusive qual a base de cálculo adotada (3% do ROC);
  - c) Especificou quais os empregados e ex-funcionários habilitados ao recebimento do valor equivalente à PLR;
  - d) Identificou as datas de pagamento e o prazo de vigência do acordo;
  - e) Considerou as ausências para fins de apuração proporcional dos meses trabalhados (fato que interfere no montante a receber a título de PLR);

Mais adiante, afirmou, ainda, que no relatório de gestão foram especificadas todas as metas a serem cumpridas pelos empregados, conforme fl. 19 do respectivo documento (Relatório de Gestão - ciclo 2007-2011 - fls. 3283).

Contrapondo, aduziu o auditor previdenciário que nos acordos coletivos não existiram planos de metas a serem cumpridos, pois embora a empresa tenha informado que eles encontravam-se inseridos no Relatório de Gestão, em seu entender, este documento indicaria apenas resultados, mediante gráficos, em diversas áreas sem, contudo, mencionar qualquer vínculo com o referido Plano (fls. 1317 - vide planilhas fls. 1799 a 1814).

De acordo com o Relatório de Gestão (fls. 3282/3283) apresentado pela empresa, as estratégicas da CEMIG Distribuição S/A são criadas visando maximizar o resultado global da corporação (item 2.1.d - Definição das Estratégicas - 2º parágrafo). Na figura 2.1.3 é apresentado o mapa estratégico (fls. 3283) com os principais objetivos a serem cumpridos pelos funcionários:



A figura acima traz em seu bojo alguns objetivos pretendidos pela empresa, vejamos: no setor financeiro: aumentar a rentabilidade, aumentar geração de caixa; no setor de mercado: fortalecer a imagem perante o público de interesse, garantir o equilíbrio econômico-financeiro via tarifa; no setor de processos internos: mitigar riscos de perdas financeiras na compra e venda de energia, explorar sinergias entre os negócios, dentre outros (fls. 3283).

Para alcançar os objetivos, consta na fls. 3428 (Relatório de Gerencial), no item 6.1d, que o desempenho da força de trabalho é gerenciado e avaliado visando buscar a obtenção de metas de desempenho. Mais adiante, informa que, a partir de 2005, a empresa adotou o Processo de Gestão de Desempenho, que abrange quatro etapas fundamentais: obter comprometimento; orientar, aconselhar e acompanhar; medir, avaliar e corrigir e, por fim, desenvolver e recompensar.

A Avaliação de Desempenho é aplicada a todos os empregados, abrangendo habilidades comportamentais definidas como competências essenciais: energia e dinamismo, foco em resultados, qualidade de trabalho, segurança, desenvolvimento, profissionalismo, relacionamento interpessoal e postura profissional. A partir da avaliação é elaborado um laudo individual com os resultados alcançados. Ao final, é realizada uma reunião do superior com o empregado para o feedback tendo como base a estratégia organizacional (fls. 3229/3245 - intitulado "Avaliação de Desempenho Gerencial"). O pagamento do PLR (item 6.1.e - fls. 3428/3429) é efetuado como forma de estimular o alcance das metas estabelecidas pela organização. Vide cópia da Avaliação de Desempenho Gerencial:

**PARTE A - Indicadores e Metas**

Objetivo	Indicador	Escala de mensuração					Peso
		1	2	3	4	5	
Estabelecer comunicação permanente com os públicos de interesse alinhada à estratégia do negócio	GROE - Grau de Orientação à Estratégia - (> Melhor)	(R/P)<85	85<(R/P)<=100	100<(R/P)<=105 65,00	105<(R/P)<=110	(R/P)>110	1
Garantir os limites regulatórios de qualidade do fornecimento de Energia	INTC - Índice de Consumidores com Tensão na Faixa Crítica - (< Melhor)	(R/P)>110	100<(R/P)<=110	95<(R/P)<=100 109,00	90<(R/P)<=95	(R/P)<90	2
Garantir os limites regulatórios de qualidade do fornecimento de Energia	PLCA - Estudos de Planejamento Concluídos e Aprovados - (> Melhor)	(R/P)<70	70<(R/P)<=80	80<(R/P)<=90 100,00	90<(R/P)<=100	(R/P)>100	2
Garantir os limites regulatórios de qualidade do fornecimento de Energia	ICTA - Índice de Carregamento de Transformadores da Alta Tensão - (> Melhor)	(R/P)>110	100<(R/P)<=110	90<(R/P)<=100 22,70	80<(R/P)<=90	(R/P)<80	2
Realizar investimentos cumprindo o físico, custo e a capitalização previstos	RFR - Realização física e financeira do programa de investimento em reforço - (> Melhor)	(R/P)<95	95<(R/P)<=100	100<(R/P)<=105 100,00	105<(R/P)<=110	(R/P)>110	2
Realizar investimentos cumprindo o físico, custo e a capitalização previstos	PDNL - Percentual de demanda adicional não liberada - (< Melhor)	(R/P)>110	100<(R/P)<=110	90<(R/P)<=100 60,00	80<(R/P)<=90	(R/P)<80	3
Garantir os limites regulatórios de qualidade do fornecimento de Energia	IBCT - Barras de atendimento a clientes com tensão na faixa crítica - (< Melhor)	(R/P)>110	100<(R/P)<=110	95<(R/P)<=100 10,00	90<(R/P)<=95	(R/P)<90	2

Fator de Conformidade na Auditoria Integrada do Sistema de Gestão 1,00

Ao meu ver, as disposições previstas no Relatório de Gestão não indicam apenas gráficos demonstrando o resultado da empresa, nem apenas representa um diagnóstico sobre o mercado do fornecimento e distribuição de energia, estratégias, assim como exposto pelo auditor (fls. 1317). **Na minha análise, referido documento estabelece as metas a serem cumpridas pelos empregados, submetendo-os, constantemente, a avaliações de desempenho de modo a aferir o esforço pessoal de cada um.**

É bom salientar que, neste caso, não reputo necessária a previsão das metas na própria convenção coletiva. Isto porque, em todos os acordos coletivos houve a participação do Sindicato (fato incontrovertido) e a comissão de empregados os quais concordaram com os termos ali fixados, dentre eles, **aquele que estabelece que as metas seriam definidas pelo Planejamento Estratégico Empresarial.**

Vale dizer, as partes têm liberdade para definir o plano que melhor se adapte à sua realidade, desde que mantida a compatibilidade com a natureza e os objetivos da PLR (integração capital e trabalho, não sendo substitutiva da remuneração normal). No caso, como o sindicato da categoria acompanhou as negociações e arquivou o programa, concluo que estes, tal como fixados, foram amplamente aceitos e conhecidos pelos empregados.

Uma outra irregularidade constatada pelo auditor previdenciário foi o momento da assinatura dos acordos.

Nos ACT 2007/2008 e ACT 2008/2009, assinados respectivamente em 12/2007 e 12/2008, foi ajustado o pagamento do PLR ainda no mês de dezembro (dia 04 no ACT 2007/2008 e dia 15 no ACT 2008/2009). No entender do auditor, a assinatura dos acordos no final de cada ano demonstraria o não estabelecimento prévio dos 'programas de metas, resultados e prazos' (fls. 1317). Registrhou, ainda, que os pagamentos foram pactuados para se realizarem quase que simultaneamente à assinatura dos acordos.

Na defesa, aduziu a Recorrente que a assinatura do acordo coletivo no final do ano não quer dizer que não havia metas estabelecidas anteriormente (fls. 3827). Ressaltou que as metas eram estabelecidas em documentos distintos das convenções coletivas (Planejamento

Documento assinado digitalmente em 25/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Estratégico Empresarial) e de conhecimento dos empregados antes mesmo do ano iniciar (fls. 3828).

Para a solução da lide, indaga-se se: a Lei nº 10.101/00 estabelece algum limite temporal para a celebração dos acordos?

Algumas decisões do CARF vêm demonstrando que a legislação ordinária não limitou a data da assinatura do acordo coletivo para validação do programa. Nesta linha, cito o seguinte voto proferido pelo Conselheiro Oséas Coimbra Júnior (Acórdão nº 2803-00.254):

*“As regras das PLR foram estatuídas ao final do exercício, com acordos assinados no mês de dezembro dos respectivos anos envolvidos na PLR. A lei 10.101/00 não traz limite temporal para a celebração dos acordos, o que seria mais um fator limitador de aplicação da norma. Não cabe ao julgador estabelecer limites que dificultem a efetivação de direitos, onde a lei assim não se manifestou.”*

Vale dizer, onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, de modo a inserir na norma requisito nela não previsto. Eis a aplicação do princípio “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*”. Assim restou decidido:

*“Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade” (Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, condutor do Acórdão nº 240100.828)*

Importa afirmar que o art. 3º, §2º da Lei nº 10.101 ao dispor que 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 ou mais de duas vezes no mesmo ano civil utiliza o termo "ou" dando uma conotação alternativa à regra. Neste sentido, cito a Consulta Técnica nº 507 proferida pelo INSS, publicada em 21/07/2004, cuja manifestação foi no sentido de que a interpretação do texto legal a ser adotada pela extinta Secretaria da Receita previdenciária deve ser a conotação de alternativa à palavra "ou", vide:

"CONSULTA TÉCNICA 507/2004. PARECER PFE-INSS/CGMT//DCMT N° 10/2004. EMENTA: A parte final do §2º do art. 3º deve ser entendida como uma flexibilização

*lucros poderá ocorrer no máximo duas vezes no ano civil, ainda que no mesmo semestre civil.*

### **CONCLUSÃO**

*Por todo o exposto, impõem-se as seguintes conclusões:*

...

**2) O adiantamento ou pagamento a título de participação nos lucros poderá ocorrer no máximo duas vezes no ano civil, no mesmo ano ou em distinto semestre civil"(grifo nosso)**

O entendimento acima encontra amparo no AC nº 2402-00.125 - 4<sup>a</sup> Câmara - 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, de Relatoria do Presidente Marcelo Oliveira:

"Lei nº 10.101/00:

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

...

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

*Assim, a legislação afirma que não é possível o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no ano. Claro está que o termo "ou" utilizado pelo legislador com conotação alternativa, como na gigantesca maioria das vezes quando o termo é utilizado na Língua Portuguesa vigente.*

*Dicionário Aurélio: **Ou** - conj. Indica alternativa: vencer ou morrer./ Indica possível substituição de uma coisa por outras: pode-se dar o remédio por via oral ou por via venosa. / Indica uma explicação (em outros termos): Lutécia ou Paris antiga; a arte da poesia ou a poética."*

A data de assinatura da convenção coletiva quase que simultaneamente ao período do pagamento da 1<sup>a</sup> parcela não invalida o programa por não constituir desrespeito à Lei nº 10.101/00. Como dito acima, a legislação não estipula prazo para a sua assinatura, nem tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

Vejamos o disposto no AC 2301-003.571 da 3<sup>a</sup> Câmara, 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, de Relatoria do Conselheiro Adriano Gonzales Silvério:

*"PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.  
REQUISITOS DA LEI 10.101/00. DATA DE ASSINATURA  
DOS ACORDOS E DIVERGÊNCIA NOS VALORES  
PAGOS AOS EMPREGADOS*

*Não constitui desrespeito à Lei nº 10.101/00 a celebração de acordos de PLR na metade ou no final do período a que se referiam acima descritos, já que legislação não estipula prazo para a sua assinatura, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.*

*Rege o princípio do “ubi lex non distinguit nec nos distingue debemus”, ou seja, onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, de modo a inserir na norma requisito nela não previsto...”*

Diante de a argumentação exposta, concluo que os valores pagos pela empresa a título de participação nos lucros ou resultados aos segurados empregados, estão abarcados pelo art. 28, 9º, item 'j' da Lei nº 8.212/91, logo, não constituem parcela integrante do salário de contribuição.

## **II.2 - AUXÍLIO-EDUCAÇÃO:**

De acordo com o relatório fiscal a Recorrente conferia a alguns empregados o direito de receber auxílio educação. Conforme cláusula 17<sup>a</sup> do ACT 2007/2008 e cláusula 26<sup>a</sup> do ACT 2008/2009, foi acordada a concessão, por parte do empregador, de ajuda de custo para formação dos empregados matriculados em cursos técnicos e de graduação. Por tais instrumentos ficou estabelecido que o auxílio educação só seria concedido aos empregados que recebessem salário-base máximo de R\$ 3.990,00 (três mil novecentos e noventa reais) – ACT 2007/2008 e R\$ 4.279,67 (quatro mil duzentos e setenta e nove reais e sessenta e sete centavos) – ACT 2008/2009.

Diante da limitação à participação global dos funcionários, tornando-o inacessível a todos os empregados e dirigentes da empresa, concluiu o auditor que os valores referentes às despesas realizadas pela empresa sob o título de Auxílio Educação, por não estarem em conformidade com os requisitos estabelecidos no art. 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91 c/c art. 214, §9º, item XIX, do RPS, seriam considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias:

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

...

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

...

*i) 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 20/11/98)"*

### **"Regulamento da Previdência Social**

*Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:*

...

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

...

*XIX - o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, 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;"*

Contrapondo aos argumentos do auditor, afirmou a Recorrente que o auxílio educação por não conter natureza salarial, conforme entendimento do STJ (AgRg no REsp 1079978/PR) não integraria a base do salário-de-contribuição. Quanto aos requisitos, ressaltou que o benefício foi concedido a todos os empregados gratificados com o salário até determinado valor (teto que variava anualmente). Dentro deste universo, qualquer funcionário poderia requerer o auxílio educação. Ademais, na prática, não haveria limitação a funcionários e dirigentes. Isto porque como se tratava de ajuda para cursos de graduação e técnico, o benefício concedido só iria interessar aos funcionários que ganhassem o salário-base máximo de R\$ 3.990,00 (ACT 2007/2008) e R\$ 4.279,67 (ACT 2008/2009).

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo neste, o conceito de ganhos habituais sob a forma de utilidades, *in verbis*:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração*

Documento assinado digitalmente conforme aferida em 23/08/2014 Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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)"*

Todavia, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, a exemplo do auxílio educação. Vejamos o art. 28, § 9º, item 9, 't', da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras:

*"Art. 28 ...*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

...

*9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;*

*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 20/11/98)"*

A legislação ordinária impõe como requisito para a caracterização da verba educacional o fato do benefício ser estendido a todos os funcionários. No entanto, os acordos coletivos de trabalho aqui analisados dispõem que a verba auxiliar seria concedida apenas para alguns funcionários que recebessem determinado valor.

Como se vê, o limite exposto pela empresa contraria a norma incentiva de modo a configurar como verba salarial o recebimento da respectiva "ajuda de custo". Note-se que como norma incentiva a sua interpretação deve ser literal. Assim estabelece o art. 111, inciso I do Código Tributário Nacional:

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;"*

expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à Recorrente.

Ressalto, ainda, que mesmo que porventura se ventile a hipótese de validação trabalhista de negociação coletiva que atribua natureza jurídica diversa à verba em questão, os contratos firmados entre as partes, inclusive os coletivos, não possuem força vinculante para o Fisco, principalmente em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Eis o disposto no art. 123:

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

Desse modo, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não estando adequada à dispensa legal, as parcelas pagas a título de auxílio educação para alguns funcionários deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

### **II.3 - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA:**

O Código Tributário Nacional ao definir o sujeito passivo responsável e a própria solidariedade, adotou o princípio da legalidade, nos termos dos artigos 121 e 124:

*"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:*

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

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

*"Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."*

Neste contexto, dispõe o art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91 que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.

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

*IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;"*

O conceito de grupo econômico pode ser extraído da norma instituída no art. 265 da Lei nº 6.404/76 que assim dispõe:

*"Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns."*

No mesmo sentido estabelece o art. 2º, §2º da Consolidação das Leis Trabalhistas, vejamos:

*"Art. 2.º - ...*

*...*

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

Diante do ordenamento pátrio, posso afirmar que Grupo Econômico pode ser entendido como a união de pessoas jurídicas que exercem atividade empresária, com personalidades distintas, sob o comando de uma delas, ou que empreenda conjuntamente recursos e/ou esforços a fim de alcançar os respectivos objetos ou empreendimentos em comum.

Acerca da matéria, cito trecho do voto do eminente Desembargador Federal FREDERICO AZEVEDO, proferido na Apelação Cível nº 377949/PE, cujo entendimento justifica a existência do grupo econômico:

*"Conseguintemente, a responsabilidade solidária do grupo econômico é realidade normativa inscrita não apenas no inciso IX, do art. 30, da Lei nº 8.212/91, com respaldo no*

*inciso II, do art. 124, do Código Tributário Nacional, que estabelece que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, mas em outras normas jurídicas, a exemplo da regra inserta no § 2º, do art. 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho, que dispõe: "Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas". A solidariedade se impõe como medida de garantia do cumprimento das obrigações jurídicas, de modo a impedir o inadimplemento pelo fracionamento fugidio." (grifo nosso)"*

A solidariedade, tal como disposta na lei, não deve ser aplicada discricionariamente. Para tanto, deve o auditor demonstrar os interesses em comum das empresas (exemplificativamente: confusão patrimonial ou concentração administrativa) ou a situação de fato que implique a responsabilidade solidária.

No relatório fiscal de fls. 1321, aduziu o auditor que as empresas componentes do grupo econômico (CEMIG Geração e Transmissão S/A - CNPJ: 06.981.176/0001-58 e Companhia Energética Minas Gerais-CEMIG - CNPJ: 17.155.730/0001-64) foram arroladas como subsidiárias integrais à vista do disposto no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91. Todavia, não obstante a transferência de responsabilidade, não demonstrou as razões que o levaram a concluir nesta linha.

O dever de motivar é inerente a própria atividade administrativa. Para tanto, não basta a autoridade fazendária mencionar o dispositivo legal. O art. 50, inciso I da Lei nº 9.784/99 determina que os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos quando neguem, limitem ou afetem direito ou interesses, vide:

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

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

Este entendimento é adotado pelo CARF. A exemplo cito Acórdão nº 2302-003.094, de Relatoria da Presidente da 2ª Seção – 3ª Câmara – 2ª Turma Ordinária, Dra. Liege Lacroix Thomasi, cuja ementa assim dispõe:

#### *"IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.*

*Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito*

*inserido no inciso LV, do artigo 5º da Constituição Federal/88."*

Diante da ausência de motivação, não vejo razão para estender a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações tributárias às empresas CEMIG Geração e Transmissão S/A (CNPJ: 06.981.176/0001-58) e Companhia Energética Minas Gerais-CEMIG (CNPJ: 17.155.730/0001-64).

#### **II.4 – DA MULTA:**

A autuação refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária destinadas à Seguridade Social.

Em julgamentos pretéritos adotei o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento relacionado ao descumprimento das obrigações principais deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91, limitando o escalonamento ao percentual de 75% conforme nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 subsumida a hipótese pela retroatividade benigna da norma (art. 106, inciso II, 'c', do CTN).

No entanto, aprofundando o estudo do tema, achei por bem alterar o meu entendimento e, para o caso, no período de 01/2007 a 11/2008, aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela MP 449/08 em decorrência da retroatividade benigna, reduzindo o percentual a 20%. Explico.

No período em comento estava em vigor o art. 35 da Lei nº 8.212/91 cuja norma, na sua redação original, regulamentava a incidência da multa de mora sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, era agrupada em percentuais distintos a depender da data do pagamento da exação. Quanto mais distante do dia do vencimento, maior o percentual. A penalidade era aplicada pelo atraso no pagamento, existindo ou não ação fiscal. Assim prescrevia:

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

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

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte;*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do*

*recebimento da notificação,"/08/2001*

Documento assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. " (grifo nosso)*

Posteriormente, com a criação da MP 448/09 convertida na Lei nº 11.941/09, a legislação ordinária de 1991 sofreu alterações significativas. A partir de então, o atraso no pagamento das contribuições sociais passou a ser conduta punida pela multa de mora ou multa de ofício. A aplicação de uma ou de outra estaria vinculada a existência de ação fiscal.

Com efeito, a cobrança do tributo seguida de lançamento era condição para incidência da **multa de ofício** tipificada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (com redação da pela Lei nº 11.941/09) a qual remetia aos percentuais fixados no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

*"Art. 35-A: Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996".*

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

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

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal..."*

Em relação a **multa de mora**, o percentual passou a ser fixado em 20% nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Vide transcrição:

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

*"Art. 61 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir*

Documento assinado digitalmente  
do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo  
Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA  
Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

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

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."*

Do cotejo entre a antiga norma e aquela estabelecida após o advento da MP 449/08, infere-se que a multa de mora passou a incidir de forma mais benéfica para o contribuinte a partir de dezembro/2008, porquanto limitada a 20% (vinte por cento).

Sob a ótica da incidência do art. 106, inciso II, alínea 'c' do CTN, a lei mais benéfica deve ser aplicada ao fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática:

*"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

...

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

...

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática." Grifo nosso*

Neste contexto, em relação a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias até novembro/2008, por inexistir previsão para a multa de ofício, deve incidir a penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (multa de mora), entretanto, limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/08 (art. 35 da Lei 8.212/91 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Este entendimento vem sendo adotado pela 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª TO cujo julgado, de relatoria do Conselheiro Mauro José Silva (PAF 10805.003371/2007-16), a seguir transcrito:

***"LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA 'C', DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.***

*A mudança do regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea 'c', do inciso II, do art. 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta*

*deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%"*

Como dito inicialmente, se no passado adotava o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91 (multa de mora), limitando o escalonamento ao percentual de 75% conforme aplicação retroativa da nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício) nos termos do art. 106, inciso II, 'c', do CTN; no presente, considero que a comparação das normas deve ocorrer entre institutos da mesma natureza. Logo, multa de mora (art. 35 da Lei 8212/91 antes da MP 449/08) com multa de mora (art. 35 da Lei 8.212/91 após a MP 449/08), não com multa de ofício (art. 35-A da Lei nº 8.212/91).

Logo, a partir de dezembro/2008 é indubitável a incidência do novo regramento constante no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício). Antes, porém, até novembro/2008, deve ser aplicado o percentual de 20%.

**Por todo o exposto,**

CONHEÇO do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário, para no mérito, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO e DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, excluindo do lançamento os levantamentos concernentes às rubricas auxílio alimentação e participação nos lucros e resultados, bem como, a responsabilidade solidária das empresas CEMIG Geração e Transmissão S/A (CNPJ: 06.981.176/0001-58) e Companhia Energética Minas Gerais-CEMIG (CNPJ: 17.155.730/0001-64) pelo adimplemento das obrigações previdenciárias. Por fim, em decorrência da legalidade da cobrança do auxílio-educação, altero a multa aplicada para a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, nos termos do voto acima transscrito, caso seja mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de Maio de 2014.

**Juliana Campos de Carvalho Cruz. Relatora**

**Voto Vencedor****Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Redator Designado**

Ouso divergir, *data venia*, do entendimento esposado pela Ilustre Relatora em relação à hipótese de isenção de contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas despendidas pela Empresa, a título de alimentação, fornecidas em TICKETS ALIMENTAÇÃO a segurados obrigatórios do RGPS, bem como em relação ao regime jurídico aplicável à determinação da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

**I. DA ALIMENTAÇÃO FORNECIDA EM TICKET ALIMENTAÇÃO**

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, comprehende-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)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA  
Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*§ 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 8.860/94)*

*§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 evolvem-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.

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C

ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente e

m 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com efeito, o vínculo 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 possam não representar contrapartida direta pelo trabalho realizado.

Em magnífico trabalho doutrinário, Amauri Mascaro Nascimento compra essa briga, desenvolvendo uma releitura do conceito de remuneração, realçando as notas características da prestação pecuniária ora em debate:

*“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontrovertido 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:*

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 deflui 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 “*demais 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, inexiste 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 “*demais 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 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.

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI; Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA  
Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. 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”.

Da matriz jurídica e filosófica dos aludidos dispositivos, pode-se extrair, por decorrência lógica, que se encontram compreendidos 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 aufera 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**

*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)*

- a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;
- c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;
- d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho -CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
  - 1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
  - 2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço -FGTS;
  - 3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
  - 4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
  - 5. Recebidas a título de incentivo à demissão;
  - 6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que 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)

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C

ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*s) O resarcimento 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)*

Cumpre 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 sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

Conjugue-se, ainda, nesse mister, que o preceito encartado no art. 176 do CTN exige previsão legal para a concessão de isenção, não podendo tal requisito ser suprido por acordo coletivo de trabalho, os quais produzem efeitos, unicamente, entre as partes que os celebram, sendo imprestáveis para vincular o Estado aos termos pactuados em suas cláusulas.

#### **Código Tributário Nacional**

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

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 ‘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.

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)

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.

#### **PORTRARIA 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](http://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

Documento assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C

ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente e

m 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta para consumo 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 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.

Colhemos das letras da alínea ‘c’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que a hipótese de isenção de contribuições previdenciárias ora em relevo não se satisfaz com a singela inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador, exigindo o preceito legal acima mencionado, como condição indispensável para a fruição do direito à isenção, que a alimentação seja fornecida *in natura* pelo empregador a seus empregados.

Como se observa, falha o caso em debate na satisfação dos requisitos fixados como essenciais pela lei de custeio da seguridade social, máxime em razão de a alimentação em apreço não haver sido por fornecida *in natura*, mas, sim, mediante tickets alimentação.

Conforme já enaltecido alhures, tratando-se de hipótese de renúncia fiscal, urge emprestar-se exegese restritiva à fórmula isentiva acima abordada. Infere-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)*

Cumpre alertar que o vertente lançamento não decorre das orientações plasmadas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, mas, sim, diretamente, das disposições insculpidas na alínea ‘c’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

A propósito, o próprio Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 houve-se por erigido com fundamento no dispositivo legal indicado no parágrafo precedente e nas decisões exarados pelo Superior Tribunal de Justiça, consignado que a alimentação fornecida *in natura*, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa pronta para o consumo pelo empregado, não sofre a incidência da contribuição previdenciária.

Tal orientação, portanto, não projeta efeitos sobre o caso em apreciação, uma vez que o dispositivo exposto em tal documento possui âmbito de influência restrito ao fornecimento de alimentação *in natura*, não alcançando as hipóteses pagamento em dinheiros ou de fornecimento na forma de vale refeição/alimentação, como assim se configura o presente caso.

#### **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.*

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:

*REsp nº 1.119.787-SP*

*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.*

Documento assinado digitalmente conforme nº 10680-2-003.181-8. Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARTO, Assinado digitalmente em 08/02/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARTO, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Por outro lado, quando o auxílio alimentação for pago em espécie ou na forma de tickets/vales alimentação ou cartões, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Tal conclusão dessai, diretamente, dos termos assentados no art. 201, §11, da CF/1988, corroborado pelas disposições inscritas na alínea ‘c’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 111 do CTN.

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. (grifos nossos)*

*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.*

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 tickets, cartões ou Vales Alimentação integra o conceito de Salário de Contribuição para os fins colimados pela Lei nº 8.212/91.

Merece ser registrado que, nos termos do inciso IV do art. 7º da CF/88, encontra-se abraçada na abrangência do salário do trabalhador, mesmo quando pago em seu valor mínimo, a destinação de parcela ideal para fazer face aos gastos com a alimentação do obreiro e de sua família, sendo certo que o salário configura-se como a *cellula mater* do conceito de Salário de Contribuição – base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**Constituição Federal de 1988**

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

*(...)*

*com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;*

*(...) (grifos nossos)*

Nesse contexto, não estando a verba paga em espécie, a título de alimentação, albergada por qualquer norma tributária de exclusão, pugnamos pela manutenção da rubrica em tela no conjunto da matéria tributável do lançamento, conforme originalmente lançado pela Fiscalização.

## CONCLUSÃO I

Pelos motivos expendidos, estando no campo de abrangência do conceito de Salário de Contribuição e não havendo dispensa legal da incidência de contribuições previdenciárias sobre a rubrica ora em debate, nas circunstâncias ora analisadas, deve persistir o lançamento sobre as verbas pagas mediante TICKETS a título de Alimentação, motivo pelo qual se DÁ PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

## II. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris* que ora se esculta, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

*JULIET:*

*"Tis but thy name that is my enemy;  
Thou art thyself, though not a Montague.  
What's Montague? it is nor hand, nor foot,  
Nor arm, nor face, nor any other part  
Belonging to a man. O, be some other name!  
What's in a name? that which we call a rose  
By any other name would smell as sweet;  
So Romeo would, were he not Romeo call'd,  
Retain that dear perfection which he owes  
Without that title. Romeo, doff thy name,  
And for that name which is no part of thee  
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

O caso ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

#### Código Tributário Nacional - CTN

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno imponível, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O regramento legislativo relativo à aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

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

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*  
*(Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

*§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.*

*§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.*

*§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o §1º deste artigo.*

*§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora*

*a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado no Auto de Infração de Obrigaçāo Principal nº 37.339.401-2, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de 01/01/2007 a 31/12/2008.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante o Auto de Infração de Obrigaçāo Principal acima indicado a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigaçāo principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigaçāo tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discriminem encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

***IF*** lançamento de ofício ***THEN*** art. 35, II da Lei nº 8.212/91

***ELSE*** art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente e m 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derrogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuindo que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

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

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

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).*

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro*

*líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)*

*§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

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

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

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

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora encontram-se dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

**IF** lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

**ELSE** art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

#### Código Tributário Nacional

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Daí a divergência inaugurada por este Conselheiro. Em seu voto de relatoria, o insigne Conselheiro Relator defendeu a aplicação retroativa, para as competências anteriores a dezembro/2008, do limite de 20% para a multa de mora previsto no §2º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, por entender tratar-se de hipótese de retroatividade benigna inscrita no art. 106, II, ‘c’ do CTN.

No caso, considerou o preclaro Relator que a comparação das normas deve ocorrer em institutos da mesma natureza. Logo, *multa de mora* com *multa de mora* (art. 35 da Lei 8.212/91), não com *multa de ofício* (art. 35-A da Lei nº 8.212/91), por considerar que tal penalidade era inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008. Sendo assim, a multa de mora aplicada em face dos autos de infração relacionados às obrigações principais (AIOP) deveria ficar restrita ao percentual de 20% até novembro/2008, permanecendo o percentual de 75% a partir de dezembro/2008.

Se nos antolha não proceder o argumento de que a penalidade referente à multa de ofício era inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. De outro eito, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Ocorre que ao efetuar o cotejo de “*multa de mora*” (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com “*multa de mora*” (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), promoveu-se *data venia* a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.210-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C

ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente e

m 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De tal equívoco, no entendimento deste Subscritor, resultou no voto de relatoria a aplicação retroativa de penalidade prevista para uma infração mais branda (descumprimento de obrigação principal não inclusa em lançamento de ofício) para uma infração tributária mais severa (descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício). Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, ‘c’ do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa combinada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é combinado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente e m 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não houver ocorrido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, a penalidade pecuniária pelo

descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

- CÓPIA
- a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.
  - b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso dos autos, considerando que o horizonte temporal do lançamento compreende o período de apuração de janeiro/2007 a dezembro/2008 e considerando não haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-se como fraude ou sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, respectivamente, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante o presente lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, observado neste caso o limite máximo de 75%, em honra à retroatividade da lei tributária mais benigna insculpida no art. 106, II, 'c' do CTN, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

## CONCLUSÃO II

Pelos motivos expostos, voto no sentido de o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante o presente lançamento de ofício obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado, unicamente, o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto

**Voto Vencedor****Conselheiro André Luís Márscico Lombardi, Redator Designado**

**Participação nos Lucros e/ou Resultados.** A despeito da excelência dos argumentos da ilustre Relatora, pedimos vênia para esposar nosso entendimento quanto à Participação nos Lucros e Resultados, particularmente, em dois aspectos, a data da celebração dos acordos e a observância das regras estipuladas pelas partes. Portanto, desde já, esclarecemos que, pelo quanto exposto pela Relatora, concordamos que houve a estipulação de regras claras e objetivas, mas, em nossa compreensão, a celebração ocorreu tarde e não restou demonstrado nos autos a efetivação das avaliações previstas pelas partes.

A desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração decorre de um rearranjo histórico das próprias funções da legislação social, que surge como um direito exclusivamente protetor ou tutelar e desenvolve-se, a partir das crises econômicas, principalmente, como um direito que, a par da tutela ou proteção, visa ainda atender a interesses da gestão da organização empresarial e, consequentemente, preservar ou até mesmo estimular o desenvolvimento econômico (nesse sentido: Nascimento, Amauri Mascaro. *Iniciação ao direito do trabalho*. 33ª ed., São Paulo: LTr, 2007, p.43-57). Nesse sentido, pode-se afirmar que a norma flexibilizadora, além de constituir um direito social do trabalhador, tem ainda a função de incentivar o progresso econômico da empresa e do país.

Reforçam e acrescem à nossa argumentação as palavras do Conselheiro Mauro José Silva:

*O dispositivo constitucional que concede aos trabalhadores o direito à participação nos lucros ou resultados pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “avanço no sentido do capitalismo social” (Ministro Lewandowski, RE 398.284), que contribuiria para a “humanização do capitalismo” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com os seus atores sociais, com os seus protagonistas (Ministro Carlos Britto, R\$ 398.284).*

(SILVA, Mauro José. A participação nos lucros ou resultados e as exigências da regulamentação da imunidade em relação às contribuições previdenciárias. Revista dialética de direito tributário n. 193. São Paulo, out. 2011, p. 118.)

A Lei 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros, ou resultados. E assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da

Doc. 00000000 assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

CF:  
Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**Constituição Federal:**

*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;*

(destaques nossos)

Assim, em que pese seu caráter flexibilizador, é preciso reconhecer que a PLR está condicionada aos critérios e pressupostos definidos em lei, de sorte que não é correto afirmar que os respectivos pagamentos sempre serão isentos de incidência contribuição previdenciária.

No caso em comento, a questão crucial é saber se há exigência na Lei nº 10.101/00 da pactuação prévia de programa de metas, resultados e prazos.

Vejamos o art. 2º da citada lei, que estabelece algum direcionamento:

*Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

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

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)*

*I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)*

*II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)*

(destaques nossos)

A leitura do dispositivo permite-nos afirmar que a lei **exige negociação** entre empresa e trabalhadores, **da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente**, sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical.

Ora, a lógica do cotidiano permite concluir, sem maiores esforços, que a negociação e o estabelecimento das regras resultantes (índices, metas, resultados e prazos) somente têm sentido se concluídos previamente ao fim do período a que se referem os lucros ou resultados. Mas, diante do silêncio da lei, cumpre indagar o quanto antes tais etapas precisam ser concluídas.

Em que pese a vagueza da lei, entendemos que não se aplica o aforismo “onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir” (*ubi lex non distinguit nec nos distinguerem debemus*), pois a aceitação da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical posteriormente à realização da meta (fim do período a que se referem os lucros ou resultados) resultaria na possibilidade de estabelecimento de condições que, de antemão, se saberia se seriam ou não atingidas, o que retira da PLR a sua própria essência enquanto “decorrência da função social da propriedade” que funciona como “instrumento de integração entre capital e trabalho, além de ser um incentivo à produtividade” (*Curso de direito do trabalho*. 7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 629). E tal ofende os artigos 4º e 5º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro - LINDB e à boa hermenêutica jurídica:

*Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.*

*Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.*

Não bastasse o texto expresso da LINDB, é preciso relembrar que há distinção entre texto e norma, sendo que “o texto não carrega, de forma reificada, o seu sentido (a sua norma)” (STRECK, Lenio. Hermenêutica Jurídica. In: Vicente de Paulo Barretto. (Org.). Dicionário de Filosofia do Direito. Rio de Janeiro e São Leopoldo: Renovar e Unisinos, 2006, p. 432). Diante disso, pode-se afirmar que a imprecisão do texto não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na complementação da norma, sob pena de se reconhecer que lacunas inviabilizam a decisão do caso concreto e que todos os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes.

Documento assinado digitalmente conforme art. 1º, § 2º, II, do Decreto nº 6.786, de 2009. Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C

ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição da anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical.

Portanto, diante de tais premissas, pode-se afirmar que, em que pese o silêncio da lei (**texto**), o legislador acabou por relegar ao intérprete a definição do que se possa entender como prévio (**norma**), não se tratando de criar distinção onde a lei não distingue (**texto**), mas sim de atender aos próprios fins sociais do instituto (**norma**).

Não se deve olvidar também que as negociações coletivas, normalmente, se alongam durante meses, de sorte que seria de um rigor extremo exigir que a negociação, a pactuação e o arquivamento se dêem sempre antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois neste caso praticamente inviabilizamos o gozo da isenção, o que certamente não é também a *mens legis*.

Assim, o critério mais adequado parece ser o de que a negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical ocorram antes da conclusão das metas e/ou resultados estabelecidos, mas, claro, desde que tais etapas também não sejam concluídas tão próximas ao término do período a que se referem os lucros ou resultados, sob pena de se inviabilizar o próprio sentido de incentivo à produtividade.

Não pretendemos anotar datas fixas, para evitarmos que conclusões futuras possam implicar em decisões pouco consentâneas com o próprio instituto, merecendo, pois, a análise do caso concreto, levar em consideração fatores como o tipo de meta ou resultado estabelecido, a comprovação da anterioridade das negociações, o ajuste de PLR, em anos anteriores, com características semelhantes (o que por si só gera expectativa no trabalhador, de sorte a já incentivar a produtividade e, portanto, não desnaturalizar o pagamento), dentre outras peculiaridades que mereçam ser sopesadas.

Note-se que não se trata de questionar ou afrontar a lei, e, portanto, de alguma espécie de *decisionismo*. Com efeito, não se trata de elaborar juízos de oportunidade - opção efetuada entre indiferentes jurídicos, procedida subjetivamente pelo agente -, mas de proceder a juízos de legalidade, que consistem numa atuação que, embora desenvolvida no campo da prudência, desenvolve-se dentro dos parâmetros ofertados pelo texto normativo e pelos fatos. Nesse sentido: GRAU, Roberto Grau. Interpretação do Direito. In: Vicente de Paulo Barretto. (Org.). *Dicionário de Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro e São Leopoldo: Renovar e Unisinos, 2006, p. 474).

Com efeito, interpretação e aplicação do Direito são atualmente concebidas como uma só operação, um só processo, superpondo-se, razão pela qual parece-nos inviável a fixação de datas em abstrato:

*O fato é que praticamos a interpretação do Direito não, ou não apenas, porque a linguagem jurídica seja ambígua e imprecisa, mas porque interpretação e aplicação do Direito são uma só operação, de modo que interpretamos para aplicar o Direito e, ao fazê-lo, não nos limitamos a interpretar [=compreender] os textos normativos, mas também compreendemos [=interpretamos] a realidade presente e os fatos do caso.*

*O intérprete procede à interpretação dos textos normativos no quadro da realidade e, concomitantemente, dos fatos, de sorte que o modo sob o qual os acontecimentos que compõem o caso se apresentam vai também pesar de maneira determinante na produção da(s) norma(s) aplicável(eis) ao caso.*

(...)

*Sendo assim, o que deve aqui ser afirmado, a partir da exposição de Kelsen, que se refere a uma moldura da norma, é o fato de essa moldura ser, diversamente, moldura do texto, mas não apenas dele. Ela é, concomitantemente, moldura do texto e moldura do caso. O intérprete interpreta também os fatos do caso, necessariamente, além dos textos, ao empreender a produção prática do Direito. Inexistem soluções previamente estruturadas, como produtos semi-industrializados em uma linha de montagem para os problemas jurídicos. O trabalho jurídico de construção da norma aplicável a cada caso é trabalho artesanal. Cada solução jurídica, para cada caso, será sempre, renovadamente, uma nova solução. Por isso mesmo a interpretação do Direito se realiza não como mero exercício de leitura de textos normativos, para o que bastaria ao intérprete ser alfabetizado.*

(...)

*A interpretação do Direito é uma prudência – o saber prático, a phrónesis, a que refere Aristóteles. Cogitam, os que não são intérpretes autênticos, quando do Direito tratam, da júris prudentia e não de uma júris scientia. O intérprete autêntico, ao produzir normas jurídicas, pratica a juris prudentia e não júris scientia. A lógica jurídica é a da escolha entre várias possibilidades corretas. Interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada. A norma não é objeto de demonstração, mas de justificação. Por isso a alternativa verdadeiro/falso é estranha ao Direito; no Direito há apenas o aceitável [justificável]. O sentido do justo comporta sempre mais de uma solução. A problematização dos textos normativos não se dá no campo da ciência: ela se opera no âmbito da prudência, expondo o intérprete autêntico ao desafio desta, e não daquela. São distintos um e outro: na ciência, o desafio de, no seu campo, existirem questões para as quais ela [a ciência] ainda não é capaz de conferir respostas; na prudência, não o desafio da ausência de respostas, mas da existência de múltiplas soluções corretas para uma mesma questão.*

(GRAU, Roberto Grau. Interpretação do Direito. In: Vicente de Paulo Barreto. (Org.). *Dicionário de Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro e São Leopoldo: Renovar e Unisinos, 2006, p. 471 a 473).

Portanto, é recorrente que os textos normativos contenham aberturas, não só porque seria impossível preencher todas as possibilidades do mundo fenomênico, mas também porque é maneira com que o Direito permanece ao serviço da realidade, como afirma Eros Grau na obra supra citada (p. 474).  
Documento assinado digitalmente conforme MPRJ 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA  
Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Interpretações desta natureza certamente tem cabimento diante do silêncio da lei (**texto**), que exige, ao menos implicitamente, a anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento, mas não a define precisamente (**texto**). Assim, deve-se interpretar o instituto circunstancialmente, de modo a buscar a sua melhor aplicação em cada caso (**norma**).

No caso em apreço, esclareceu a Relatora que:

*Nos ACT 2007/2008 e ACT 2008/2009, assinados respectivamente em 12/2007 e 12/2008, foi ajustado o pagamento do PLR ainda no mês de dezembro (dia 04 no ACT 2007/2008 e dia 15 no ACT 2008/2009).*

Em que pese os argumentos da recorrente no sentido de que os acordos foram assinados no final do ano em razão das dificuldades em solucionar os impasses e que a assinatura ao final do ano não quer dizer que não havia metas estabelecidas anteriormente (fls. 3827), sendo que as metas eram estabelecidas em documentos distintos das convenções coletivas (Planejamento Estratégico Empresarial) e de conhecimento dos empregados antes mesmo do ano iniciar (fls. 3828), entendemos, como base no exposto até aqui, que não restou caracterizado nos autos o pacto prévio porque não se questiona que dezembro dos respectivos anos as metas e resultados já estavam comprometidos.

Sendo assim, do que consta nos autos, concluo que a formulação foi tão próxima ao término do período a que se referem os lucros ou resultados que inviabilizou o próprio sentido de incentivo à produtividade.

Ademais, como será visto em seguida, não restou comprovado nos autos a efetivação das avaliações previstas pelas partes.

Com efeito, do que expôs a Relatora, concluo que, em documentos apartados, teriam sido estipuladas regras claras e objetivas quanto à percepção da PLR, sempre baseadas no planejamento estratégico da empresa.

Todavia, para fins de pagamento da PLR, não basta a estipulação de regras claras e objetivas (formulação), mas a efetivação, o cumprimento, a observância destas regras como condição para o pagamento da PLR (execução).

A Relatora afirma que “no relatório de gestão foram especificadas todas as metas a serem cumpridas pelos empregados, conforme fl. 19 do respectivo documento (Relatório de Gestão - ciclo 2007-2011 - fls. 3283)” e que:

*a Avaliação de Desempenho é aplicada a todos os empregados, abrangendo habilidades comportamentais definidas como competências essenciais: energia e dinamismo, foco em resultados, qualidade de trabalho, segurança, desenvolvimento, profissionalismo, relacionamento interpessoal e postura profissional. A partir da avaliação é elaborado um laudo individual com os resultados alcançados. Ao final, é realizada uma reunião do superior com o empregado para o feedback tendo como base a estratégia organizacional (fls. 3229/3245 - intitulado "Avaliação de Desempenho Gerencial"). O pagamento do PLR (item 6.1.e - fls. 3428/3429) é efetuado como forma de estimular o alcance das metas estabelecidas pela organização.*

(...)

*Ao meu ver, as disposições previstas no Relatório de Gestão não indicam apenas gráficos demonstrando o resultado da empresa, nem apenas representa um diagnóstico sobre o mercado do fornecimento e distribuição de energia, estratégias, assim como exposto pelo auditor (fls. 1317). Na minha análise, referido documento estabelece as metas a serem cumpridas pelos empregados, submetendo-os, constantemente, a avaliações de desempenho de modo a aferir o esforço pessoal de cada um.*

*É bom salientar que, neste caso, não reputo necessária a previsão das metas na própria convenção coletiva. Isto porque, em todos os acordos coletivos houve a participação do Sindicato (fato incontrovertido) e a comissão de empregados os quais concordaram com os termos ali fixados, dentre eles, aquele que estabelece que as metas seriam definidas pelo Planejamento Estratégico Empresarial.*

Ocorre que, do quanto analisado dos autos, não restou comprovado que houve a efetiva observância das regras estipuladas pelas partes. Em outras palavras, faltou à recorrente comprovar que as avaliações foram realizadas conforme proposto e que estas serviram como condição para o pagamento da PLR.

É como voto.

**Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado**

## Declaracão de Voto

**Conselheiro Arlindo da Costa e Silva**

**DA PLR**

Conforme já abordado anteriormente, 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. 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. Com efeito, o Ordenamento Jurídico estabelece como base de incidência das contribuições previdenciárias o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título” a segurados obrigatórios do RGPS.

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

- 4- 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 aufera de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 5- 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.
- 6- 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.

No caso em apreço, 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, dessarte, 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 consequente 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:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
**DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR -PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º**  
 Autenticado digitalmente em 24/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA  
 Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*INC. XI DA CONSTITUIÇÃO 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 transcrita.*

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.*

Documento assinado digitalmente conforme ~~em 24/08/2014~~ continuação da transcrição a edição, Autenticado digitalmente em 23/08/2014 ~~ao julgamento do presente Writ injuncional, da~~ 08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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:**

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

Autenticado digitalmente em RE 398.284/RJ DRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 abrindo 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 incontrovertido que o direito social objeto de regulamentação abrange, tão somente, os empregados da empresa, assim compreendidos os trabalhadores vinculados mediante um laço 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.*

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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, consequentemente, 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 excede 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 uma 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 dessai 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.

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 aditivas, 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 consumar a própria finalidade do instituto criado. Sendo o resultado finalístico almejado pela norma o fomento da produtividade da mão de obra, nada mais comprehensível 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*”.

Diante dos aludidos dispositivos e considerações, deflui que o efeito sublime da desoneração prevista na alínea ‘j’ do §9º do art. 28 da Lei de Custo 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:

- Que a empresa tenha efetivamente apurado lucro no período de apuração/avaliação referido pelo plano de PLR;

- CÓPIA*
- 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 representativo 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 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.

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 também. 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.**

Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C

ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente e

m 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como demonstrado, nas cláusulas dos Acordos Coletivos acima citados inexiste 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, cotidiano 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 precisariam 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 espirito 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.

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Cumpre 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 sobre:*

*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.

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.

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

## DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Fincamos a *opinio iuris* que ora se aquilata nas hipóteses de dispensa legal de produção probatória prevista no art. 334 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal com respaldo no art. 108 do Código Tributário Nacional - CTN.

### Código de Processo Civil

*CAPÍTULO VI  
DAS PROVAS  
Seção I  
Das Disposições Gerais*

*Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.*

*Art. 334. Não dependem de prova os fatos:*

- I - notórios;*
- II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;*
- III - admitidos, no processo, como incontroversos;*
- IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.*

### Código Tributário Nacional - CTN

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

- I - a analogia;*
- II - os princípios gerais de direito tributário;*
- III - os princípios gerais de direito público;*
- IV - a equidade.*

*§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

De acordo com o Pergaminho Processual civil, consubstanciado na Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, norma de direito público por excelência, não dependem de prova no processo os fatos notórios; os fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária; os fatos admitidos, no processo, como incontrovertíveis, bem como os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Fato notório é aquele de conhecimento geral, perceptível por qualquer pessoa de mediano entendimento. O conceito de notoriedade é relativo, possui limitações de tempo, espaço e esfera social. Podemos dizer que fato notório é aquele cujo conhecimento faz parte da cultura normal própria de determinada esfera social no tempo em que ocorre a decisão.

Para que um fato seja considerado notório não se faz necessário o seu efetivo conhecimento, sendo suficiente que possa ser extraído da ciência pública ou comum.

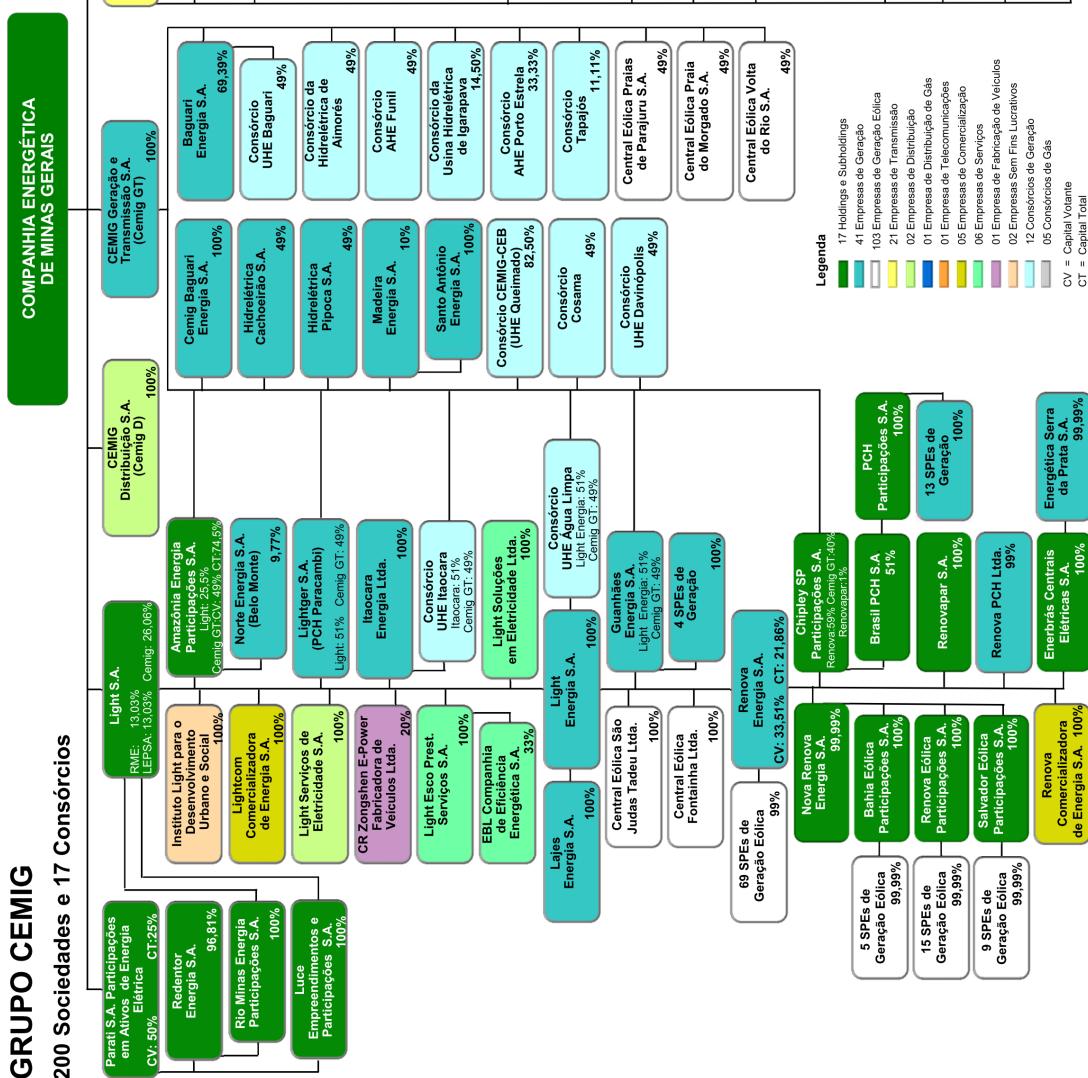
No caso em tela, a página na internet [www.cemig.com.br](http://www.cemig.com.br) expõe todo o grupo econômico da CEMIG, constituído pela Holding – CEMIG – Companhia Energética de Minas Gerais e por mais de 200 sociedades e 17 consórcios.

A Cemig, holding do setor elétrico, atua nos segmentos de distribuição, geração e transmissão de energia, sendo suas principais controladas e respectivas atividades:

- Cemig Geração e Transmissão S.A. ("Cemig GT") ou ("Cemig Geração e Transmissão") (controlada - participação de 100,00%) subsidiária integral de capital aberto (possui 48 usinas, sendo 43 usinas hidrelétricas, 4 eólicas e 1 termelétrica e linhas de transmissão pertencentes, em sua maior parte, à rede básica do sistema brasileiro de geração e transmissão. A Cemig GT possui ainda participação societária em várias controladas, todas atuando nos mesmos segmentos.
- Cemig Distribuição S.A. ("Cemig D") ou ("Cemig Distribuição") (controlada - participação de 100,00%) - Subsidiária integral de capital aberto, com distribuição de energia elétrica através de redes e linhas de distribuição em aproximadamente 97% do Estado de Minas Gerais atendendo a 6.832.361 consumidores em 31 de dezembro de 2009.
- Light S.A. ("Light") (controlada em conjunto - participação 13,03%) - Tem por objeto social a participação em outras sociedades, como sócia-quotista ou acionista e a exploração, direta ou indiretamente, conforme o caso, de serviços de energia elétrica, compreendendo os sistemas de geração, transmissão, comercialização e distribuição de energia elétrica, bem como de outros serviços correlatos.

**GRUPO CEMIG**

300 Sociedades e 17 Consórcios



Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPUS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA  
Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tais informações são de livre acesso a todos os internautas, a todo e qualquer do público em geral o perfeito conhecimento da extensão e das empresas

ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARI INDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

85

Fonte: Superintendência de Controle Empresarial das Controladas, Coligadas, Avaliação e Gestão de Desenvolvimento de Negócios - CN

que integram o grupo econômico CEMIG, circunstância que dispensa sua demonstração nos autos.

Por outro lado, a Fiscalização afirma em seu Relatório Fiscal, categoricamente, que a empresa autuada é uma sociedade por ações, constituída como subsidiária integral da *Holding COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG*, sociedade de economia mista, conforme Estatuto Social consolidado aprovado pela Escritura Pública de Constituição em 08/09/2004, arquivada na JUCEMG em 15/09/2004, sob o nº 3130002056-8 e pelas Assembleias Gerais reunidas para reforma estatutária, até as últimas AGO/AGE, realizadas, cumulativamente em 29/04/2009, cuja ata foi arquivada na JUCEMG em 15/05/2009, sob o nº 4130441, fazendo acostar aos autos Termos de Sujeição Passiva Solidária com ciência dos Solidários, e a Autuada nada contestou.

E diga o Relatório Fiscal:

*“4 - A AUTUADA, conforme Estatuto Social consolidado aprovado pela Escritura Pública de Constituição em 08/09/2004, arquivada na JUCEMG em 15/09/2004, sob o nº 3130002056-8 e pelas Assembleias Gerais reunidas para reforma estatutária, até as últimas AGO/AGE, realizadas, cumulativamente em 29/04/2009, cuja ata foi arquivada na JUCEMG em 15/05/2009, sob o nº 4130441, é uma sociedade por ações, constituída como subsidiária integral da sociedade de economia mista COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG, cujo objeto social é “estudar, planejar, projetar, construir, operar e explorar sistemas de distribuição e comercialização de energia elétrica e serviços correlatos que lhe tenham sido ou venham a ser concedidos, por qualquer título de direito”.*

Ao revés, além de não contestar, a Autuada ainda corroborou a afirmação empreendida pela Fiscalização, se limitando a alegar que “mesmo que o art. 30, inciso IX da Lei 8.212/91 disponha sobre a responsabilidade solidária do grupo econômico, verifica-se que no presente caso concreto incabível se faz que obrigação tributária da Cemig Distribuição S/A seja estendida as demais empresas. Afinal, as outras empresas não participaram nem realizaram conjuntamente o fato gerador, e muito menos foram beneficiadas com o comportamento da contribuinte”.

De outro eito, o próprio patrono da Recorrente, em sua sustentação oral no Plenário desta Corte, inicia sua exposição ilustrando a condição de Grupo Econômico existente entre a *Holding COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG*, e a controlada *CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A*, ora Recorrente, circunstância que *de per se* também dispensa a colação de provas de tal condição no processo em pauta.

Mas não é só, há mais.

De toda essa exposição de fatos avulta que a condição de grupo econômico existente entre *COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG*, e a *CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A* não se configura como objeto de qualquer controvérsia no bojo do vertente Processo Administrativo Fiscal. Ao contrário, as posições esposadas pela 08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente e m 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

administração tributária e pelo Recorrente são convergentes e desaguam na mesma conclusão. A CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A é subsidiária integral da COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG.

Sendo tal condição admitida pelas partes no processo, como incontrovertida, tal fato não depende de prova, conforme assim estatui o inciso III do art. 334 do Código de Processo Civil.

Mas ainda não acabou. Há mais um detalhe.

Mostra-se alvissareiro iluminar que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *iuris tantum* de legalidade, legitimidade e veracidade.

Diferentemente do que ocorre com as pessoas jurídicas de direito privado, que se formam a partir da vontade humana, as pessoas jurídicas de direito público tem sua existência legal em razão de fatos históricos, da Constituição do país, de leis ou tratados internacionais, visando ao atingimento de certos fins de interesse da coletividade, estruturando-se juridicamente, ao influxo de uma finalidade cogente, eis que vinculada ao princípio da constitucional da finalidade.

Muito embora a Administração Pública se submeta primordialmente ao regime jurídico de direito público, nas ocasiões em que sua subsunção ao regime de direito privado se revela preponderante, a sua submissão não é absoluta, uma vez que a necessidade de satisfação dos interesses coletivos exige a outorga de prerrogativas e privilégios para a Administração pública, tanto para limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do bem estar coletivo como para a própria e eficaz prestação de serviços públicos. Tais prerrogativas e privilégios existem e subsistem mesmo quando o Ente Público se equipara ao privado, eis que inerentes à ideia de dever irremissível do Estado, bem como à supremacia dos interesses coletivos que representa em contraposição aos interesses individuais de natureza privada.

Justificam-se as prerrogativas e privilégios da Administração Pública pela circunstância de serem os atos administrativos emanações diretas do Poder Público em favor da coletividade, impondo-se-lhes a premência de serem ornados de determinados atributos que os distingam dos atos jurídicos de direito privado, o que lhes confere características intrínsecas próprias e condições peculiares de atuação na sociedade, como nessa qualidade se apresentam a presunção de legitimidade, a imperatividade e a auto-executoriedade.

Relembrando o magistério do Mestre Hely Lopes Meirelles, “os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde as exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não podem ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para só após dar-lhes execução”. (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995).

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nessa vertente, a presunção de legitimidade do ato administrativo relaciona-se aos seus aspectos jurídicos. Em consequência, presumem-se, até que se prove o contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei. No entanto, essa presunção abrange também a veracidade dos fatos contidos no ato, no que se convencionou denominar de “*presunção de veracidade dos atos administrativos*”, do qual decorre a circunstância de serem presumidos como verdadeiros os fatos alegados pela Administração, até a prova em sentido diverso.

Ná arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na “*conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei*

” (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, “*A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.*” (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

Nessa toada, por serem dotados os atos administrativos de prerrogativas que derrogam o direito comum perante a administração, urge serem analisados sob a luz que dimana do regime jurídico de direito público que os rege.

Em curta e superficial digressão acerca dos meios de prova admissíveis em direito, percebemos que o art. 332 do Código de Processo Civil considera como hábeis a provar a verdade dos fatos todos os meios legais, assim como aqueles moralmente legítimos, ainda que não especificados no Código.

A partir da interpretação sistemática do ora revisitado dispositivo, perante o dogma do contraditório e da ampla defesa encartado nos incisos LV e LVI do art. 5º da Carta de 1988, conclui-se ser aceitável a utilização no processo administrativo ou judicial de todos os meios de prova, desde que moralmente legítimos e colhidos, direta ou indiretamente, sem infringência às normas de direito material.

Visitando as páginas do CPC, nos deparamos com o preceito inscrito no inciso IV do art. 334, que assenta de forma expressa não depender de prova no processo os fatos em cujo favor militar presunção legal de existência ou de veracidade.

Vale lembrar que as presunções, assim como os indícios, são também conhecidas como prova indireta. Nessa perspectiva, enquanto os meios ordinários de prova fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato que se almeja provar, na presunção, os fatos afirmados não se referem ao meio de prova apresentado, mas a um outro fato ordinário não comprovado nos autos mas conexo ao fato probante, que com ele se relaciona, e de cujo conhecimento, através de um raciocínio lógico, atrai a conclusão de ocorrência do primeiro. A estrutura do raciocínio empregado é a do silogismo, figurando como premissa menor um fato conhecido e provado nos autos e como premissa maior a verdade contida nesse fato auxiliar, cuja ocorrência se deduz pela experiência do que ordinariamente acontece.

Colhemos da melhor doutrina que, “*nesse caso, o juiz conhecerá o fato probando indiretamente. Tendo como ponto de partida o fato conhecido, caminha o juiz, por via do raciocínio e guiado pela experiência, ao fato por provar*” (Moacyr Amaral dos Santos, Primeiras Linhas de Direito Processual Civil de 24º Volume, São Paulo: Saraiva, 1995).

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Consoante tal estrutura, se um determinado fato jurídico realmente vem a ocorrer, dele sucederá o fato que se deseja provar, em razão do que comumente acontece. Em hipóteses tais, quando na base do silogismo se chega a um fato que ordinariamente acontece, da conclusão se autoriza que se extraia uma presunção, eis que o fato presumido é uma consequência verossímil do fato conhecido.

Assim, as presunções legais decorrem de um raciocínio sugerido pelo ordenamento legal, devendo tal situação restar expressamente consignada na lei. Sua eficácia probatória, todavia, pode admitir ou não de prova em sentido contrário. Nesse contexto, na presunção absoluta a parte invocadora da presunção não está obrigada a provar o fato presumido, mas sim, o fato no qual a lei se assenta, não admitindo qualquer prova em contrário. De modo diverso, na presunção relativa, a lei estabelece que o fato presumido é havido como verdadeiro até que a ele se oponha prova em contrário.

No caso *sub examine*, a presunção de veracidade dos atos administrativos decorre do princípio da legalidade estatuído no *caput* do art. 37 da *Lex Excelsior*, sendo considerada, para efeitos processuais, uma presunção legal *iuris tantum* e, dessarte, um meio de prova válido no processo.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

#### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

*II - recusar fé aos documentos públicos;*

(...)

#### **Código de Processo Civil**

*Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.*

A Suprema Corte de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela promanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênia para transcrevê-las.

*AgRg no RMS 19918 / SP*

*Relator(a) Ministro OG FERNANDES*

*Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA*

*Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009*

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

**MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA.**  
Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C

ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.**

**EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.**

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontrovertido que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

*EREsp 123930 / SP*

*Relator(a) Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS*

*Órgão Julgador CE - CORTE ESPECIAL*

*Data da Publicação/Fonte: DJ 15/06/1998 p. 2*

**PROCESSUAL - PROVA - COPIA XEROGRÁFICA - AUTENTICAÇÃO POR FUNCIONARIO DE AUTARQUIA - EFICACIA PROBATORIA.**

*Autenticada por servidor público que tem a guarda do original, a reprografia de documento público merece fé, até demonstração em contrario. Em não sendo impugnada, tal reprografia faz prova das coisas e dos fatos nelas representadas (CPC, art. 383).*

*EREsp 265552 / RN*

*Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA*

*Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO*

*Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113*

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO.**

**REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.**

Documento assinado digitalmente em 25/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.*

*"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por funcionário autárquico constituem documento público, cuja veracidade é presumida." (REsp 183.669)*

*O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.*

*Embargos conhecidos e acolhidos.*

Nessa primada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a não fidedignidade dos assentamentos em realce.

Tais conclusões não discrepam do entendimento esposado pelo Mestre Hely Lopes Meirelles (*in Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1995), *ad litteris et verbis*:

*"Os atos administrativos (...) nascem com a presunção de legitimidade (...). A presunção de legitimidade autoriza a imediata execução ou operatividade dos atos administrativos, mesmo que arguidos de vícios ou defeitos que os levem à invalidação. Enquanto, porém, não sobrevier o pronunciamento de nulidade, os atos administrativos são tidos por válidos e operantes, quer para a Administração, quer para os particulares sujeitos ou beneficiários de seus efeitos (...). Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca. Cuidese de arguição de nulidade do ato, por vício formal, ou ideológico, a prova do defeito apontado ficará sempre a cargo do impugnante e, até sua anulação, o ato terá plena eficácia".*

Diante desse quadro, tratando-se o Auto de Infração de Obrigação Principal de documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade do conteúdo, fulgurando as informações nele contidas como bastante e suficiente para fazer prova do fato afirmado, a teor da debatida presunção de veracidade dos Atos Administrativos.

Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em

contrário a ônus da parte interessada, encargo que deve ser adimplido pelo Administrado mediante documentos idôneos com aptidão para contrapor a presumida fidedignidade do

08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C

ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente e

m 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

conteúdo do Auto de Infração. Caso contrário, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

Nesse sentido remansa a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

*MS 12756 / DF*

*Relator(a) Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA*

*S3 - TERCEIRA SEÇÃO*

*Data da Publicação/Fonte: DJe 08/05/2008*

*MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. PROCURADOR FEDERAL. PROMOÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DOS CONTRACHEQUES E FOLHA DO SISTEMA SIAPE. RETIFICAÇÃO DOS ATOS DE PROMOÇÃO DO IMPETRANTE. EFEITOS RETROATIVOS DESDE A DATA EM QUE DEVERIA SER PROMOVIDO NAS CATEGORIAS APROPRIADAS.*

*1. Têm presunção de veracidade contracheques e folha do Sistema SIAPE apresentados por procurador federal que pretende ser promovido com base no enquadramento funcional previsto naqueles documentos públicos. Ausência de apresentação de prova, pelo impetrado, que afastasse a fé pública dos referidos documentos.*

*2. Segurança concedida. Retroativos a partir da data em que deveriam ter ocorrido as promoções do impetrante.*

*REsp 1059007 / SC*

*Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO*

*Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA*

*Data da Publicação/Fonte: DJe 20/10/2008*

*ESTATUTO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE. ARTIGO 258 DA LEI N° 8.069/90. AUTO INFRACIONAL LAVRADO POR COMISSÁRIO DE INFÂNCIA. DOCUMENTO PÚBLICO. FÉ PÚBLICA. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. ÔNUS DA PROVA DO ADMINISTRADO.*

*I - O auto de infração lavrado por Comissário da Infância, em decorrência do descumprimento do artigo 258 da Lei nº 8.069/90, constitui-se em documento público, merecendo fé pública até prova em contrário.*

*II - O ato administrativo goza de presunção iuris tantum, cabendo ao administrado o ônus de provar a maioridade da pessoa que se encontrava no estabelecimento comercial recorrido, haja vista a legitimidade do auto infracional.*

*III - Recurso especial provido.*

No caso em apreço, o Relatório Fiscal do Auto de Infração declara expressamente que a Autuada é subsidiária integral da sociedade de economia mista COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG, conforme Estatuto Social consolidado aprovado pela Escritura Pública de Constituição em 08/09/2004, arquivada na 08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE C ARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente e m 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

JUCEMG em 15/09/2004, sob o nº 3130002056-8 e pelas Assembleias Gerais reunidas para reforma estatutária, até as últimas AGO/AGE, realizadas, cumulativamente em 29/04/2009, cuja ata foi arquivada na JUCEMG em 15/05/2009, sob o nº 4130441.

*“4 - A AUTUADA, conforme Estatuto Social consolidado aprovado pela Escritura Pública de Constituição em 08/09/2004, arquivada na JUCEMG em 15/09/2004, sob o nº 3130002056-8 e pelas Assembleias Gerais reunidas para reforma estatutária, até as últimas AGO/AGE, realizadas, cumulativamente em 29/04/2009, cuja ata foi arquivada na JUCEMG em 15/05/2009, sob o nº 4130441, é uma sociedade por ações, constituída como subsidiária integral da sociedade de economia mista COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG, cujo objeto social é “estudar, planejar, projetar, construir, operar e explorar sistemas de distribuição e comercialização de energia elétrica e serviços correlatos que lhe tenham sido ou venham a ser concedidos, por qualquer título de direito”.*

[...]

*7 - Estão sendo arroladas as empresas CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A – CNPJ 06.981.176/0001-58 e COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG – CNPJ 17.155.730.0001-64, componentes do grupo econômico, na forma da legislação a seguir:*

*(...)”*

Como visto, o Relatório Fiscal descreve a natureza jurídica da Autuada e da Devedora solidária e aponta todos os documentos públicos de onde foram extraídas tais informações, configurando-se tais assentamentos como bastantes e suficientes para fazer prova do fato afirmado pelo Fisco, a teor da debatida presunção de veracidade dos Atos Administrativos, fato que não foi contestado pelo Recorrente, ao contrário, houve-se até por ratificado.

Nesse contexto, restando a condição de grupo econômico devidamente caracterizada nos presentes autos, qualquer que sejam as hipóteses elencadas no art. 334 do Código de Processo Civil levadas em consideração, é de se observar a responsabilidade solidária das empresas do grupo econômico CEMIG consignadas no Termo de Sujeição Passiva Solidária, por força do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 124, II, do CTN.

Com efeito, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

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

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, ao tratar da responsabilidade tributária, o CTN honrou prescrever, com propriedade, que a lei pode atribuir a terceira pessoa vinculada ao fato gerador a responsabilidade pelo crédito tributário, *ad litteris et verbis*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

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

No ramo do Direito Tributário, o instituto da solidariedade alicerçou suas escoras no art. 124 do CTN, o qual reconheceu a existências de duas modalidades de solidariedade aplicáveis ao direito tributário, a saber, a solidariedade tributária entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a solidariedade legal, a qual se avulta nas hipóteses taxativamente previstas na lei.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

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

Em ambos os casos acima ponteados, o CTN honrou estatuir que o instituto da solidariedade tributária não se confunde com o da subsidiariedade, eis que exclui expressamente, de maneira peremptória, o benefício de ordem.

Como é cediço, a solidariedade não se presume. Ela decorre da vontade das partes, ou diretamente de disposição legal, como é o presente caso.

Nesse viés, com fundamento de validade no inciso II do art. 124 do CTN, o legislador ordinário honrou dispor no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 hipótese de solidariedade entre as empresas integrantes de grupo econômico, de qualquer natureza, as quais respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações tributárias inseridas na Lei de Custo da Seguridade Social.

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

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620/93)*

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 24/08/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 25/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza **respondem entre si, solidariamente**, pelas obrigações decorrentes desta Lei; (grifos nossos)*

No caso presente, o próprio Recorrente reconhece a existência de grupo econômico formado entre as empresas Cemig Geração e Transmissão S/A, Cemig Distribuição S/A e Companhia Energética de Minas Gerais.

A responsabilidade solidária das empresas integrantes do grupo econômico decorre *ex lege*, nos termos pontuados no art. 124, II do CTN c.c. Art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91.

Pelos motivos expendidos, voto no sentido da manutenção da responsabilidade solidária da Holding COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG e da subsidiária integral CEMIG Geração e Transmissão S/A pelo adimplemento do crédito tributário lançado em face de sua subsidiária integral CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A, conforme consignado no Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados pela Fiscalização.

**Conselheiro Arlindo da Costa e Silva**