



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

Processo n° 15586.000846/2010-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.029 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS AI
Recorrente TVV – TERMINAL DE VILA VELHA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ABONO ÚNICO PAGO POR FORÇA DE ACORDO COLETIVO DE TRABALHO.

Abono extensivo a todos os trabalhadores e pago em única parcela visa indenizar o trabalhador por perdas passadas, não representando, portanto, parcela remuneratória passível de integrar o salário-de-contribuição.

ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* E VALE ALIMENTAÇÃO

O pagamento *in natura* do auxílio-alimentação e o valor pago a título de ticket alimentação não sofrem a incidência de contribuição previdenciária, independente da inscrição no referido PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador.

MATERIAL ESCOLAR E REEMBOLSO DE DESPESAS COM EDUCAÇÃO SUPERIOR

Não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, os valores despendidos pela empresa com seus empregados a título de reembolso de despesas com material escolar e educação superior.

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

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

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 do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela 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 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 Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para: i) por maioria de votos, em excluir os lançamentos relativos ao abono único pago em razão de ACT, vencidos os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva, Maria Cleci Coti Martins e Miriam Denise Xavier Lazarini; ii) por maioria de votos, em excluir os lançamentos relativos ao auxílio-alimentação pago em Ticket Refeição, vencidos os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Maria Cleci Coti Martins; iii) por maioria de votos, em excluir os lançamentos relativos ao auxílio material escolar e os decorrentes dos cursos apontados no relatório, vencido o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva (os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Carlos Henrique de Oliveira, Miriam Denise Xavier Lazarini e Rayd Santana Ferreira votaram pelas conclusões neste item. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira;); iv) por maioria de votos, em manter o lançamento relativo ao PLR; vencida a Conselheira Relatora, Luciana Matos Pereira Barbosa; v) por unanimidade, em manter a multa aplicada, nos termos do voto do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva. Apresentará declaração de voto em separado e também o voto vencedor referente à PLR e às multas, o Conselheiro de Arlindo da Costa e Silva.

Maria Cleci Coti Martins - Presidente Substituta

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Arlindo da Costa e Silva - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maria Cleci Coti Martins, Carlos Alexandre Tortato, Miriam Denise Xavier Lazarini, Arlindo da Costa e Silva, Carlos Henrique de Oliveira, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

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

Data de lavratura do Auto de Infração: 27/08/2010

Data de ciência do Auto de Infração: 27/08/2010

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância, textualizada no Acórdão nº 1255.369 12ª Turma da DRJ/RJ1, que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.249.091-3.

A fiscalização previdenciária, em processo regular de fiscalização, precedido da emissão de Mandado de Procedimento Fiscal, efetuou o lançamento de contribuições previdenciárias relativas à parte patronal, incidentes sobre remunerações creditadas a segurados empregados e a contribuintes individuais, bem como as contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme determina a legislação previdenciária.

Segundo consta dos autos, o sujeito passivo exerce a atividade de operações de carga e descarga em terminais portuários, sendo referência para o enquadramento nos seguintes códigos utilizados nos Levantamentos Fiscais:

- *CNAE 63118/CNAE Fiscal 5231102;*
- *FPAS 540;*
- *Terceiros ou outras entidades e fundos 0131.*

O crédito apurado no respectivo Auto de Infração refere-se ao período de 01/2006 a 12/2006 e destina-se a outras entidades e fundos (terceiros), como o INCRA, FNDE e DPC (Diretoria de Portos e Costas), tomando-se como fato gerador:

- a remuneração de empregados a título de fornecimento de alimentação;
- a remuneração de empregados relativa a diferenças de pagamento do mês anterior;
- a remuneração de empregados a título de fornecimento de auxílio de material escolar;
- a remuneração de empregados a título de participação nos lucros;
- a remuneração de empregados a título de reembolso educacional superior.

Apresentada impugnação contra o lançamento, o contribuinte suscitou as seguintes matérias:

- diferença de remuneração paga aos segurados empregados, relativas ao mês anterior: foi efetuado o recolhimento do crédito previdenciário autuado, não apresentando contestação relativa a tal matéria;
- verbas concedidas pela empresa a seus empregados, a título de abono, alimentação, material escolar, participação nos resultados e reembolso educacional superior: a impugnante entende que se tratam de verbas indenizatórias, e, portanto, não integrantes do salário-de-contribuição;

A impugnação foi integralmente rejeitada nos termos do v. Acórdão nº 12-55.369 12ª Turma da DRJ/RJ1, cuja ementa foi assim construída (fl. 447):

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DIFERENÇAS DO MÊS ANTERIOR.

Será considerada como não impugnada a matéria que não foi expressamente contestada.

ABONO. ALIMENTAÇÃO. CURSOS DE ENSINO SUPERIOR. MATERIAL ESCOLAR. PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. NATUREZA SALARIAL.

Integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, os valores despendidos pela empresa com seus empregados, como se fossem verbas indenizatórias, mas que, na prática, se revestem das características de verbas remuneratórias, e não se enquadram nas hipóteses legais de exclusão.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. COMPARAÇÃO. MESMA CONDUTA PUNÍVEL.

A comparação das multas vigentes na lei anterior e na lei atual, para fins de aplicação daquela mais benéfica para o contribuinte, deve ser efetuada entre normas que dispõem acerca de multas que tem por objetivo punir a mesma conduta do sujeito passivo.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 490/522), ratificando parte de suas alegações anteriormente expendidas e respaldando sua inconformidade nos seguintes argumentos:

- Não inclusão das verbas relativas a concessão de abono aos empregados no salário-de-contribuição, em razão de sua natureza indenizatória;
- Não inclusão das verbas relativas ao fornecimento de alimentação no salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “c”, da Lei nº 8.212/91;
- Não inclusão das verbas relativas ao fornecimento do auxílio do material escolar no salário-de-contribuição, em razão de sua natureza indenizatória;

- Não inclusão das verbas relativas a participação nos lucros no salário-de-contribuição, diante do atendimento dos requisitos do art. 2º da Lei nº 10.101/00 c/c o art. 28, inciso I, § 9º, alínea “c”, da Lei nº 8.212/91
- Não inclusão das verbas relativas ao reembolso educacional superior no salário-de-contribuição, em razão de sua natureza indenizatória;
- Retificação da penalidade aplicada para o patamar de 20% (art. 61 da Lei nº 9430/96), aplicando-se a penalidade mais benéfica, com fundamento nos arts. 106, III, “c” e 112 do CTN.

Após, sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, subiram os autos a este Eg. Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luciana Matos Pereira Barbosa, Relatora

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O Recorrente foi cientificado da r. decisão em debate no dia 09/10/2013, conforme AR juntado às fls. 488, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, no dia 08/11/2013, razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

2. DO MÉRITO

2.1. ABONO

O Recorrente sustenta o caráter indenizatório das verbas pagas a título de abono, sustentando que tais valores não integram o salário-de-contribuição.

O abono concedido pelo Recorrente tem previsão em Acordo Coletivo de Trabalho, sendo extensivo a todos os trabalhadores e prevendo expressamente que não se trata de verba remuneratória. Abono pago em única parcela que visa indenizar o trabalhador por perdas passadas não é pagamento retributivo ao trabalho. Trata-se de parcela com natureza diferente do que trata o artigo 457 da CLT, que está vinculado ao contrato de trabalho e à prestação de serviço, integrando o salário e, por isso, é considerado remuneração. Diversamente, as obrigações criadas em Acordo Coletivo de Trabalho, entre empregador e empregado, de natureza estritamente indenizatória, não repercutem no campo da Previdência Social.

A legislação previdenciária estabelece o que integra e o que não integra a base de cálculo tributária e suas exceções e, no presente caso, por força constitucional (art. 201, § 11, CF/88), “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da Lei”. O abono pago em uma única parcela não configura ganho habitual do empregado e, por isso, deve ser excluído do salário-de-contribuição.

Além disso, o art. 214, § 9º, do Regulamento da Previdência Social enumera expressamente as parcelas que não integram o conceito do “salário-de-contribuição”. O referido dispositivo prevê expressamente, a teor da alínea “F”, que não integra o salário-de-contribuição as parcelas “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”.

Data venia, restou comprovado no presente caso que o abono concedido está desvinculado do salário, porque não remunera o trabalho, mas indeniza por uma perda sofrida. O pagamento do abono não foi habitual e tão pouco remunerou o trabalho, possuindo

unicamente a finalidade de compensar o trabalhador pelo prejuízo causado com a alteração da data base e pelo adiamento da aplicação da cláusula 1ª do ACT 2005/2006.

O abono foi concedido linearmente a todos os empregados, pago indiscriminadamente em uma única parcela, sem qualquer vinculação com a função exercida ou salário recebido, além de não ter sido destinado a retribuir trabalho. Teve vigência determinada em uma única parcela, sem obrigatoriedade de renovação da cláusula que previa o abono, logo, possui caráter indenizatório, NÃO habitual e NÃO remuneratório, já que sem vinculação de antecipação ou complementação salarial.

O entendimento manifestado no v. Acórdão recorrido, de que o abono, para ter caráter indenizatório, deveria ser obrigação criada por lei federal, não encontra qualquer fundamento na legislação previdenciária. Aliás, na esteira desse raciocínio caminha a jurisprudência pátria e este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que já julgou questão semelhante e deu provimento a recurso voluntário para excluir do salário-de-contribuição o abono pago em condições idênticas ao que se verifica neste caso:

“ABONO ÚNICO. PREVISÃO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Abono extensivo a todos os trabalhadores, mesmo aqueles que se encontram em gozo de benefício previdenciário não configura verba remuneratória. Abono pago em única parcela que visa indenizar o trabalhador por perdas passadas não é pagamento retributivo ao trabalho.” (Acórdão nº 2301-004.228, Relator: Cons. WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA)

Portanto, com razão o Recorrente.

2.2. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* E VALE-ALIMENTAÇÃO

O Recorrente forneceu habitualmente alimentação a seus empregados sem estar inscrito no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador.

A ausência de inscrição do Recorrente no PAT é fato incontroverso, conforme o seguinte excerto extraído das razões recursais: *“No presente caso, a Recorrente forneceu alimentação in natura, bem como vale-alimentação para seus empregados sem estar inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador no período auditado, motivo pelo qual houve a inclusão de tais parcelas no Auto de Infração”* (fl. 499 – último parágrafo). Entretanto, o auxílio-alimentação *in natura*, por não possuir natureza salarial, não é passível de incidência de contribuição previdenciária, independentemente da inscrição do empregador no PAT.

O Poder Judiciário tem entendido que o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Trata-se de uma atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais. A questão encontra-se pacificada no âmbito do Colendo Superior Tribunal de Justiça, conforme evidencia o paradigma consubstanciado no Recurso Especial nº 1.119.787-SP, publicado no DJe em 13/05/2010, da relatoria do eminente Ministro Luiz Fux, cuja ementa é a seguir transcrita:

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

Autenticado digitalmente em 14/03/2016 por LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 14/03/2016 por LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 16/03/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

2. Recurso especial a que se nega seguimento. (grifou-se)

A seguir, outros julgados sobre essa mesma matéria:

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

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

2. Aplicação ao Enunciado n.º 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.” (STJ, REsp 433.230/RS, 1a Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 17/2/2003)

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM.

1. A responsabilidade do tomador do serviço pelas contribuições previdenciárias é solidária, nos termos do art. 31 da Lei n. 8.212/91.

2. O pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador-PAT, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

3. *Recurso especial provido em parte.*” (STJ, REsp 922.781/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 18/11/2008)

“**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO.**

1. *O pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.*

2. *Ao revés, quando o auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.*

3. *Precedentes da Seção.*

4. *Embargos de divergência providos.*” (STJ, EREsp 476.194/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01.08.2005)

“**EMENTA: TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. REFEIÇÕES REALIZADAS NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA E DESCONTADAS, PARTE, DO SALÁRIO DO EMPREGADO. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES.**

1. *Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que entendeu ser indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a título de alimentação a seus empregados, quando efetuados descontos nos salários destes, ainda que não esteja devidamente aprovado pelo Ministério do Trabalho.*

2. *A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento "in natura" do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais.*

3. *Precedentes das 1a, 2a, 3 e 5a Turmas desta Corte Superior.*

4. *Recurso improvido.*” (STJ, REsp 320.185/RS, 1a Turma, Min. Rel. José Delgado, DJ 03/09/2001)

A PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, editou o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, cuja ementa prevê o seguinte:

“**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.”

Na esteira desse raciocínio, cabe a esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acompanhar a jurisprudência pacífica emanada do Colendo Superior Tribunal de Justiça e, em especial, considerar os fundamentos constantes do parecer da PGFN. Razão pela qual, deve-se excluir do salário-de-contribuição os valores considerados a título de alimentação *in natura* pagos pelo Recorrente.

A isenção sobre as contribuições previdenciárias, por outro lado, não alcança o auxílio-alimentação pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual. Essa verba assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Já os valores despendidos na forma de ticket ou vale alimentação, não integram o conceito de remuneração, não compondo assim o salário de contribuição dos segurados favorecidos, para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias.

2.3. MATERIAL ESCOLAR E REEMBOLSO EDUCACIONAL SUPERIOR – AUXÍLIO EDUCAÇÃO

O Recorrente sustenta o caráter indenizatório das parcelas pagas a título de auxílio-educação, ofertado por intermédio do reembolso de despesas com material escolar e das verbas pagas a título de cursos de ensino superior, quanto a esse tema, constata-se que, inicialmente, os requisitos para aplicação da regra de isenção estavam previstos no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.711/1998, *in verbis*:

t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 21 da Lei nº 9394, de 20/12/1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não sejam utilizados em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;(redação dada pela Lei nº 9.711/98)(g.n)

Posteriormente houve alteração dessa regra pela Lei nº 12.513/2011, modificando os requisitos para obtenção da isenção, a saber:

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da lei nº 9.394, de 20/12/1996; (redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

Após a verificação das normas de regência em comento, observa-se que na vigência da regra anterior, alterada pela Lei nº 9.711/98, havia divergência de interpretação quanto a isenção no caso de empregado matriculado em estabelecimento de ensino superior e pós-graduação. Observa-se que em seu texto constava as expressões “cursos de capacitação e qualificação profissionais”, o que em juízo de cognição sumária, poderia não contemplar o ensino profissional de ensino superior. Já na redação atual da Lei nº 12.513/2011, qualquer

dúvida restou dirimida, posto que ao adotar a expressão “educação profissional e tecnológica de empregados”, contemplou os cursos superiores e de pós-graduação; note-se que esses últimos, só para constar, não foram objeto de notificação pela Autoridade Fiscal, conforme consta em seu Relatório Fiscal.

Frise-se que não foi imputada à recorrente o fato de que os benefícios não eram estendidos ou acessíveis a todos os segurados empregados, de modo que **não** foi verificado o descumprimento de quaisquer dos outros requisitos da norma isentiva em vigor. A questão que se apresenta no caso *sub examine* reside na aplicação retroativa, ou não, da regra em vigor, constante na Lei nº 12.513/2011, já que o período do débito ora guerreado foi apurado de 01/2006 a 12/2006.

Analisando as normas supratranscritas, faz-se necessário realizar, em conjunto, uma interpretação sistemática da legislação tributária, momento em que restará claro que a retroatividade da aplicação da Lei nº 12.513/2011 deverá ser obrigatória, posto que, a teor do que ensina o art. 112, incisos I e II do CTN, em caso de dúvida deve-se adotar a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, *in verbis*:

Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (grifos nossos)

Nesse mesmo diapasão, caminha a jurisprudência pátria do Superior Tribunal de Justiça (STJ), entendendo que o auxílio-educação constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado, a saber:

TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. OFENSA. DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. FÉRIAS GOZADAS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. MATÉRIA JULGADA PELO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 2. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho. 3. Recursos Especiais não providos. (STJ, REsp 1491188/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 19/12/1994).

*PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. **É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.** 2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação. 3. Agravo Regimental não provido. (STJ, AgRg no REsp 182495/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 07/03/2013).*

Também corrobora com o entendimento ora exposto, o art. 458 da CLT, ao estipular que os valores pagos a título de educação não compreendem salários pagos aos funcionários, bem como não há amparo legal para se exigir contribuição sobre essa rubrica, a saber:

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

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

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

Nesse descortino, resta claro que não houve a caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária apta a incidir sobre a verba paga a título de auxílio-educação (reembolso de material escolar e reembolso educacional de ensino superior), eis que os elementos probatórios carreados aos autos indicam que a Recorrente cumpriu a regra matriz, em vigor, prevista no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, alterada pela Lei nº 12.153/2011.

Portanto, a pretensão recursal deve ser acolhida no que se refere ao pedido de exclusão das verbas de material escolar e reembolso educacional superior da base de cálculo do salário-de-contribuição, não incidindo contribuições previdenciárias sobre essas parcelas.

2.4. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

A participação nos lucros ou resultados - PLR é uma verba desvinculada da remuneração, não havendo incidência de tributo. Entretanto, a legislação de regência trouxe regras para que a empresa e empregados possam usufruir desse instituto com isenção das contribuições sociais previdenciárias.

Especificamente, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é regulada pela Lei nº 10.101/2000 e será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão escolhida pelas partes ou por meio de convenção coletiva ou acordo coletivo. Qualquer violação de qualquer dispositivo da lei específica, gera a desqualificação da natureza jurídica da PLR, incidindo contribuições sociais previdenciárias.

Em síntese, o gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa aos seus empregados, ostentam a natureza de remuneração, passíveis de incidência das contribuições previdenciárias.

No caso vertente, ao contrário do entendimento exposto pela Autoridade Fiscal, na análise desta Relatoria, não restou demonstrado qualquer violação aos requisitos estabelecidos na legislação previdenciária, para inquinar de vícios e invalidar o Acordo Coletivo de Trabalho firmado, que justificou o pagamento da PLR.

A instância *a quo*, fundamentou seu julgamento ante a **ausência de data** no Acordo Coletivo de Trabalho, e que tal fato impossibilitaria afirmar se o pacto foi anterior ao pagamento da PLR, o que possibilitaria, assim, a cobrança da contribuição previdenciária sobre tais verbas, já que realizado em desacordo com a Lei nº 10.101/00, e, dessa forma, ao arripio da norma constante no artigo 28, inciso I, §9º, “j”, da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; ([Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#))

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

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

Nesse diapasão, em face do entendimento esposado pela Autoridade Fiscal, cabe verificar na íntegra a disposição constante em lei específica, a saber, no art. 2º, incisos I e II e Parágrafos 1º e 2º da Lei nº 10.101/00, que ensina:

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](#)

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.

Verificando atentamente a documentação colacionada aos autos, constatou-se que a empresa recorrente cumpriu todos os requisitos trazidos pelo § 1º, apresentando regras claras e objetivas para aferição da Participação dos Lucros. Note-se que foram disponibilizados os mecanismos de aferição das informações pertinentes a cumprimento do acordado; a distribuição da quantia e o período de vigência e prazos para revisão do acordo.

Ainda em razão da documentação acostada aos autos, em que pese ter firmado o APR 2005, a Recorrente realizou reuniões mensais com seus funcionários (demonstradas por listas de presença dos empregados) denominadas “Gestão Participativa”, abordando os índices de produtividade, qualidade e lucratividade, programas de metas, resultados e prazos, os quais foram pactuados previamente pelo APR 2005.

Diante desse cenário, acredita-se que o excesso de formalismo na exigência da data do ACT 2005/2006, não possui o condão de descaracterizar a legalidade no cumprimento dos demais requisitos legais exigidos por lei, vez que da própria redação do Acordo permite-se concluir que seus efeitos são “para frente”, legitimando o pagamento futuro da PLR aos empregados do Recorrente.

Nesse diapasão, entende-se que não se pode invalidar todo o processo utilizado para atendimento da legislação que rege a matéria, pela simples falta da DATA de assinatura do ACT pactuado entre as partes; um mero requisito formal não pode sobressair ao efetivo cumprimento do comando normativo constante na Lei nº 10.101/00, sob pena de supressão dos princípios da verdade material e da razoabilidade, até porque diante da documentação colacionada aos autos resta demonstrada a anuência dos funcionários sobre o **cumprimento das metas estabelecidas pela empresa.**

Ademais, a CLT, nos arts. 613 e 614, estabeleceu especificamente os requisitos das convenções e acordos coletivos, estabelecendo como requisitos de validade a modalidade escrita e pública, com o registro e arquivo do acordado entre as partes no órgão competente do Ministério do Trabalho e Emprego, a fim de conferir validade e eficácia à negociação coletiva. Não restou atacado qualquer desses requisitos, motivo pelo qual os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados devem ser excluídos do salário-de-contribuição, para fins de apuração da contribuição previdenciária, já que realizados em perfeita consonância com o determinado pelo artigo 28, inciso I, § 9º, alínea “j” da Lei 8.212/00, tendo assim, a Recorrente, atendido todos os requisitos trazidos pelo comando do artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

2.5. MULTA

O Recorrente pretende, por fim, a redução do percentual da multa aplicada ao argumento de que a sistemática adotada pela fiscalização no cálculo dos acréscimos legais não considerou a forma de cálculo mais benéfica. Entende que não cabe a multa de ofício, mesmo nos casos de lançamento de ofício, mas apenas em multa de mora por falta de pagamento.

Tendo em vista a manifestação pela improcedência do lançamento fiscal em debate, na percepção desta Relatora, *s.m.j* não houve o descumprimento de obrigação principal apta a justificar a cobrança de obrigação acessória (multa).

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**, excluindo do levantamento fiscal as parcelas relativas ao abono, alimentação *in natura*, vale/ticket refeição, reembolso material escolar, reembolso educacional de ensino superior e participação nos lucros e resultados, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgado.

É como voto.

Luciana Matos Pereira Barbosa.

Voto Vencedor

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva – Redator Designado

1. DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR.

Ouso discordar, *data maxima venia*, do entendimento adotado pela Relatora quanto à incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR.

No caso presente, o Recorrente alega que as verbas relativas à Participação nos Resultados não estão inclusas no conceito de Salário de Contribuição.

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

Consolidação das Leis do Trabalho -CLT

Art. 457 -Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º -Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

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

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

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana

remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Constituição Federal de 1988

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

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

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

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições previdenciárias não se restringe ao *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, inexistente dificuldade em tal discernimento. Basta hipoteticamente suprimir o trabalho realizado pela pessoa física na consecução do objeto social da sociedade. A importância que deixar de ser vertida a essa pessoa corresponderá, assim, à parcela do trabalho que o obreiro dedicou à empresa. Ao revés, a fração que ainda for devida à pessoa, independentemente do eventual labor físico ou intelectual por ela realizado, representará mera liberalidade do empregador.

Como visto, o próprio Legislador Constituinte honrou deixar consignado no Texto Constitucional a real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque: as contribuições previdenciárias incidem não somente a “*folha de salários*”, como também, sobre os “*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 de depreende do seguinte julgado:

TRT-7 - Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator (a):DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2

Publicação: 22/03/2010 DEJT

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;** (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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; (grifos nossos)

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)*

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

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

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

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

v) *Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

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

Cumpra-se 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;

Conjuguem-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 '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:

DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, 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 transcrito.*

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

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

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

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

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

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

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

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

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

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

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

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

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

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

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

Na mesma linha de entendimento:

RE 398.284 / RJ

Rel. Min. MENEZES DIREITO

Órgão Julgador: Primeira Turma

DJe de 19-12-2008

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

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

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

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

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

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

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

Constituição Federal de 1988

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

(...)

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28 – (...)

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

(...)

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

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

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo. (grifos nossos)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

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

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

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

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

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

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

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

O plano de incentivo à produtividade tem que traduzir, portanto, de maneira clara e objetiva, um fim extraordinário a ser alcançado pelo desempenho emproado do

trabalhador, estimulado que está pela promessa de um ganho adicional remuneratório consistente na PLR.

Nos termos do §1º, in fine, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, tal fim extraordinário pode ser estabelecido como um índice de produtividade, de qualidade da produção ou de lucratividade da empresa. Pode, igualmente, ser traduzido por um programa de metas, de resultados ou de prazos, ou por qualquer outra ferramenta gerencial que, efetivamente, encoraje, deflagre e estimule o trabalhador a produzir mais e melhor do que aquele desempenho ordinário que ele vinha apresentando cotidiana e rotineiramente, 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 tímido do trabalhador, visando a atingir objetivos de excelência fixados previamente pela empresa que excedam aos resultados históricos, é remunerado mediante participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, em valores previamente fixados nas negociações coletivas.*

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

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

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

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

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

Assim, mesmo que a empresa decline de optar por qualquer um dos critérios ilustrativamente descritos nos incisos I e II do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, ela tem que, necessariamente, descrever em detalhes, e de maneira prévia, um objetivo extraordinário específico a ser almejado pelo seu corpo funcional na consecução e realização do plano de

participação nos lucros e resultados da empresa, sob pena de descaracterização da PLR legal. Almeja com isso a Lei um comprometimento efetivo dos empregados no sentido de oferecer uma dedicação, um cuidado e um empenho de excelência, superior ao ordinário, usual e cotidiano, na busca pela consecução dos objetivos fixados no acordo e na obtenção do direito subjetivo estipulado no plano.

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

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

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

As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se ao direito dos trabalhadores de conhecerem, previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, o quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos, o que terá que fazer para receber tal quantia e como irá recebê-la. Quanto às regras adjetivas, deve o trabalhador ter ciência dos mecanismos de aferição de seu desempenho, de como aferi-lo em determinado momento e situação, das metas e índices de produtividade a serem alcançados e o que falta para alcançá-los, etc.

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

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

Exige a Lei nº 10.101/2000 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"*.

A lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, *a posteriori*, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados.

A Lei preconiza um enfoque proativo, de natureza dinâmica, antecipando de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores

quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo. Não se satisfaz com a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

Alerte-se que a estipulação de metas e a divulgação estática dos resultados alcançados no final do período de apuração não se confundem com descrição dos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. A Lei nº 10.101/2000 exige ambas. Não se basta só com a primeira.

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).

Tendo a PLR a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à empresa um *plus* de produtividade que exceda ao resultado rotineiro e ordinário decorrente do contrato de trabalho, **avulta que acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração**, para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como, quando e quanto precisam fazer para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado.

Por isso, os trabalhadores, antes do início do período de apuração, necessitam ter o claro e preciso conhecimento de quanto e quando irão ganhar, sob que forma, e como serão avaliados, para poderem decidir se vale ou não a pena se empenhar de maneira excessiva à ordinária e comum. São as tais das REGRAS CLARAS E OBJETIVAS quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.

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

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.

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.

A Lei nº 10.101/2000 não se satisfaz com o mero convite ou carta de convocação aos sindicatos. Ela exige a participação efetiva dos sindicatos na mesa de negociações!

A eventual escusa dos sindicatos de participar da celebração do plano de PLR não é excludente da exigência estatuída no Diploma Legal ora em foco, uma vez que o Ordenamento Jurídico prevê caminhos alternativos de sanatória de tal ausência, fixados no art. 616 da Consolidação das Leis do Trabalho, *ad litteris et verbis*:

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 616 - Os Sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229/67)

§1º Verificando-se recusa à negociação coletiva, cabe aos Sindicatos ou empresas interessadas dar ciência do fato, conforme o caso, ao Departamento Nacional do Trabalho ou aos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, para convocação compulsória dos Sindicatos ou empresas recalcitrantes. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

§2º No caso de persistir a recusa à negociação coletiva, pelo desatendimento às convocações feitas pelo Departamento Nacional do Trabalho ou órgãos regionais do Ministério de Trabalho e Previdência Social, ou se malograr a negociação entabulada, é facultada aos Sindicatos ou empresas interessadas a instauração de dissídio coletivo. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

§3º - Havendo convenção, acordo ou sentença normativa em vigor, o dissídio coletivo deverá ser instaurado dentro dos 60 (sessenta) dias anteriores ao respectivo termo final, para que o novo instrumento possa ter vigência no dia imediato a esse termo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 424/69)

§4º - Nenhum processo de dissídio coletivo de natureza econômica será admitido sem antes se esgotarem as medidas relativas à formalização da Convenção ou Acordo correspondente. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

Nessa esteira, não atendendo os sindicatos à convocação levada a efeito pela Recorrente, deveria esta ter dado ciência do fato ao órgão responsável do Ministério do Trabalho, ou ao órgão governamental competente que lhe faça as vezes, para que procedesse à convocação compulsória dos Sindicatos recalcitrantes.

Dessarte, sem a presença de um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria e 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.

Cumpra 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.

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

- A verba paga a título de participação nos lucros e resultados da empresa tem que ser representativa de um plano gerencial de incentivo à produtividade, consoante art. 1º da Lei nº 10.101/2000.
- O plano de incentivo à produtividade tem que traduzir, portanto, 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, de maneira que, efetivamente, encoraje, deflagre e estimule o trabalhador a produzir mais e melhor do que aquele desempenho ordinário que ele vinha apresentando cotidiana e rotineiramente, decorrente do seu compromisso laboral celebrado no contrato de trabalho.
 - O desempenho regular, rotineiro e ordinário do trabalhador decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho é remunerado mediante salário;
 - O desempenho extraordinário e tímido 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.

Malgrado o Termo de PLR tenha sido levado ao SUPORT-ES, inexistente no Termo de Acordo qualquer indício da efetiva participação de representante indicado pelo sindicato da categoria na Comissão da PR, escolhida pelas partes para a Negociação entre Empresa e Empregados.

A cláusula 2.3 do acordo estatui que “A apuração da participação nos resultados far-se-á de forma proporcional à frequência do empregado no exercício de 2005, obedecidas, para tanto, e no particular, as mesmas regras e critérios utilizados para o pagamento da gratificação natalina”. Ou seja, basta não faltar ao trabalho para fazer jus ao PLR.

Como visto, inexistente no plano de PLR da Recorrente 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.

A única regra existente que vincula a quota que cada um irá receber tem relação direta com a fração do ano que cada trabalhador frequentou os estabelecimentos da empresa. Se trabalhou o ano inteiro, recebe o benefício integral. Se teve faltas não justificadas ao serviço, recebe na mesma proporção da gratificação natalina. Se produziu pouco ou se produziu muito, é irrelevante. Se operou com substantiva eficiência ou se com total desmazelo ou desleixo, é indiferente. Tais parâmetros não influenciam o *quantum* que cada trabalhador irá receber a esse título. A única coisa que importa, no caso, é a fração do ano em que o trabalhador se manteve vinculado à empresa. Recebem participação nos lucros até se a empresa não tiver lucros !!!!

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

A Fiscalização apurou, igualmente, que no Termo de Acordo de PLR não havia critérios nem mecanismo de aferição do pactuado, etc. A PLR era paga, meramente, pela realização do trabalho ordinário, usual e rotineiro decorrente do contrato de trabalho. Tal trabalho é remunerado mediante salário, e não por meio de PLR.

Por tais razões, os valores pagos foram considerados pela Fiscalização como Salário de Contribuição, nos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/1991.

2. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Alega o Recorrente que a sistemática adotada pela fiscalização no cálculo dos acréscimos legais não considerou a forma de cálculo mais benéfica para o contribuinte, posto que na comparação da multa mais benéfica utilizaram-se multas com naturezas jurídicas diferentes como se fossem equivalentes.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se esculptura, 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.

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

Ilumine-se, inicialmente, 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 impositivo, 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.

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).

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; (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 Obrigação Principal nº 37.249.090-5, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro a dezembro/2006.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal acima indicado a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação 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 obrigação 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 discrimen 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 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 derogadas.

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, estatuinto 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.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

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 se encontram 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.

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

O Recorrente defende 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.

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), quer se promover *data venia* a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do 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 cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

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.

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.

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

Autenticado digitalmente em 14/03/2016 por LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 14/03/2016 por LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 16/03/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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:

1. *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.*
2. *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 Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.*

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, inclusive, 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 tenha havido 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:

- 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 ser de janeiro a dezembro de 2006 o período de apuração do crédito tributário, e considerando não haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-se como fraude e sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, 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, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Em que pese nossa concordância com a ilustre Conselheira Relatora quanto à não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio-educação, ofertado pela Recorrente por meio de reembolso de despesas com material escolar e de valores pagos relativos a cursos de ensino superior, temos razões diversas para assim decidir.

Cediço que as contribuições previdenciárias incidem sobre verbas de natureza remuneratória, pois expressamente a Lei de Custeio, Lei nº 8.212/91, ao tratar da contribuição das empresas, assim estabelece:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Como bem apontado no fundamentado e coerente voto da Conselheira Luciana Matos Pereira, a Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento, tinha a seguinte redação para determinação que tais valores não integrariam o salário de contribuição:

"t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 21 da Lei nº 9394, de 20/12/1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não sejam utilizados em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;(redação dada pela Lei nº 9.711/98)" (grifamos)

Da leitura atenta do texto da norma, extraímos que somente os valores referentes ao pagamento de cursos de educação básica e qualificação e capacitação **profissionais ligados às atividades do contribuinte, não utilizados como verba salarial**

complementar e disponíveis para todos, não integrariam o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Dito de maneira direta: a partir da vigência da Lei 9.711/97, os valores pagos pelo empregador relativos a educação básica e profissional de seus empregados, desde que extensivos a todos os trabalhadores e não utilizados como verba salarial substitutiva, não integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nítido comando de norma isentiva, pois esses valores, ao integrarem o contrato de trabalho, pois por óbvio foram inseridos pelos empregadores nos contratos individuais de forma habitual, seriam passíveis de incidência em face de uma das facetas das verbas de natureza remuneratória.

Aqui, mister um esclarecimento. Academicamente (*Aspectos Trabalhistas e Tributários dos Bônus de Contratação e de Retenção*, Revista de Direito do Trabalho, Ed. RT, no prelo), já nos pronunciamos no sentido de que as verbas de natureza remuneratória ostentam uma das seguintes características:

"Do exposto, assentemos: o pagamento percebido do empregado terá natureza salarial quando este for resultado do serviço prestado, pelo tempo à disposição, quando for o caso de interrupção do efeito do contrato de trabalho (no caso ausência de trabalho), ou por força do contrato, individual ou coletivo, de trabalho. Nesses, e somente nesses casos, a verba recebida diretamente do empregador terá natureza salarial. A essa verba, acresce-se a gorjeta, e teremos assim, as verbas remuneratórias.

Todo o resto, remuneração não é"

(destacamos)

Assentados sobre o conceito de remuneração, recordemos com Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário*, 3ª ed., Saraiva, pg. 232) o entendimento da melhor doutrina sobre isenção:

"Na sistemática adotado pelo Código Tributário Nacional, a isenção não se confunde com a incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída no artigo 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Ou seja, no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria o caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento."
(negritos nossos)

Dos conceitos de remuneração e de isenção apresentados, podemos inferir que a verba denominada auxílio educação, quando paga em conformidade com os ditames da Lei nº 8.212/91, e nos aspectos que nos interessam no caso em concreto, após a vigência da redação dada pela Lei 9.711, embora de nítida natureza remuneratória, não integra o salário de contribuição, em face da norma isentiva que impede a incidência da norma tributária.

Não percamos o foco. A verba tem natureza remuneratória, e portanto seria passível de incidência, mas se encontra sob o manto isentivo da lei tributária.

Porém, é inegável a tutela jurídica e social sobre a educação. A própria Carta da República, no artigo 6º, elenca entre os direitos sociais, o direito à educação e, embora não nos filiemos a corrente interpretativa topológica, em primeiro lugar.

Ciente desse direito, e nesse momento, cioso de suas obrigações, o legislador ordinário promoveu, em 2001, alteração da legislação trabalhista, por meio da Lei 10.243/01, que deu nova redação ao parágrafo 2º do artigo 458 da CLT:

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

(...)

§ 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;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V – seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI – previdência privada;

VII –(VETADO)

VIII - o valor correspondente ao vale-cultura." (grifos nossos)

Forçoso reconhecer que, a partir de 2001, os pagamentos feitos pelo empregador, mesmo que constantes de contrato de trabalho, destinados a reembolso, custeio direito ou pagamento de bolsa, relativos à educação, por expressa disposição da lei trabalhista, deixaram de ter natureza remuneratória.

Reiteremos: a partir de 2001, verbas pagas a título de auxílio educação, seja destinada a qualquer curso, a matrícula ou mensalidade, a compra de material didático ou livros, não integrará a remuneração percebida pelo empregado por expressa determinação da lei trabalhista. Com ênfase: auxílio educação não é remuneração segundo a CLT.

Vimos, linhas atrás, que a incidência de contribuição previdenciária se dá sobre verbas remuneratórias, logo, não podemos conceber que, após 2001, se tribute as verbas pagas pela empresa e destinadas, comprovadamente, a auxiliar os empregados a custear sua educação.

Tal afirmação decorre da própria conceituação de isenção tributária, ou seja, não havendo incidência, não há isenção.

Assim, no caso em apreço, em que os fatos geradores ocorreram no ano de 2006, tais valores já se encontravam fora do âmbito de incidência da Lei nº 8.212/91, o que nos obriga a excluir tais valores do crédito tributário constituído.

É como voto.

Carlos Henrique de Oliveira.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva.

Ouso discordar, *data maxima venia*, do entendimento adotado por maioria pela 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF quanto à incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a título de:

- Remuneração paga aos empregados a título de abono, lançada no Levantamento AB – Abono;
- Remuneração paga a empregados a título de alimentação, fornecida mediante ticket/cartões eletrônico, lançada no Levantamento AL – Alimentação;
- Remuneração paga a empregados a título de material escolar, lançada no Levantamento ME – Material Escolar;
- Remuneração paga a empregados, relativa a reembolso educacional superior, paga em desacordo com a lei, lançada no Levantamento RE – Reembolso Educacional.

Pelos motivos que ora se vos seguem:

1. DO ABONO SALARIAL

O item 7 da alínea ‘e’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui de forma expressa que não integram o Salário de contribuição **os abonos expressamente desvinculados do salário**.

De acordo com o inciso VI do art. 97 do CTN, constitui-se matéria de reserva legal as hipóteses de exclusão do crédito tributário, como assim se revela a isenção. Dessarte, somente os abonos desvinculados do salário por força expressa de lei *stricto sensu* se ajustam na hipótese de não incidência legal prevista no supratranscrito art. 28, §9º, ‘e’, 7, da Lei nº 8.212/91.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

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

Autenticado digitalmente em 14/03/2016 por LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 14/03/2016 por LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 16/03/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Outra não é a diretriz traçada pela Consolidação das Leis do Trabalho, à luz do que emana, com extrema clareza, do §1º, *in fine*, do seu art. 457, que estatui, expressamente, que os abonos pagos pelo Empregador configuram-se parcelas integrantes do salário, *in verbis*:

Consolidação das Leis do Trabalho

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 1.999/53)

*§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 1.999/53) (grifos nossos)*

Não procede, por óbvio, a alegação recursal de que os abonos ora em debate teriam natureza indenizatória.

Atente-se que o dever de indenizar pressupõe a existência de um ato ilícito e de um dano dele diretamente decorrente, sem o qual não há o que se reparar.

Dessai dos termos dos Acordos Coletivos de Trabalho que os valores pagos a título de abono salarial não possuem qualquer natureza indenizatória, como assim argumenta o Recorrente, haja vista não terem sido instituídos para ressarcir qualquer dano eventualmente sofrido pelos obreiros, mas sim, uma contrapartida financeira, na forma de um acréscimo patrimonial, paga ao empregado em razão da alteração da data-base e adiantamento dos efeitos da negociação da Cláusula Primeira do acordo coletivo 2005/2006, fatos esses que não se configuram como “atos ilícitos”.

Acordo Coletivo de Trabalho – ACT 2006 a 2008.

“2. INDENIZAÇÃO

Em contrapartida pela alteração da data-base e pelo adiantamento dos efeitos da negociação da Cláusula Primeira do acordo coletivo 2005/2006, a empresa pagará para cada empregado com contrato de trabalho vigente em 31 de agosto de 2006 uma indenização no valor de R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais),”

a) A indenização prevista no item anterior será realizada através de pagamento único em até 05 (cinco) dias úteis após a celebração deste acordo devendo o acerto ser feito no primeiro pagamento mensal subsequente;

b) O efetivo pagamento da indenização quita integralmente todas as eventuais perdas decorrentes das alterações acima estabelecidas.”

A matéria ora em apreciação já foi bater às portas da Suprema Corte de Justiça, havendo o Egrégio STJ, de há muito, iluminado em seus arestos, a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, consoante dessai dos seguintes julgados.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VERBAS SALARIAIS. INCIDÊNCIA. AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO-INCIDÊNCIA.

(...)

4. É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que o salário-maternidade não tem natureza indenizatória, mas sim remuneratória, razão pela qual integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Precedentes: AgRg no REsp 973.113/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques e REsp 803.708/CE, Rel. Min. Eliana Calmon. Da mesma forma, o salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários.

(...)

6. Incide contribuição previdenciária sobre adicionais noturno (Enunciado 60/TST), insalubridade e periculosidade por possuírem caráter salarial.

7. O benefício residência é salário-utilidade (art. 458, §3º, da CLT) e, como tal, integra o salário para todos os efeitos, inclusive quanto às contribuições previdenciárias.

8. As verbas pagas por liberalidade do empregador, conforme consignado pelo Tribunal de origem (gratificação especial liberal não ajustada, gratificação aposentadoria, gratificação especial aposentadoria, gratificação eventual liberal paga em rescisão complementar, gratificação assiduidade e complementação tempo aposentadoria), possuem natureza salarial, e não indenizatória. Inteligência do art. 457, § 1º, da CLT.

9. Dispõe o enunciado 203 do TST: "A gratificação por tempo de serviço integra o salário para todos os efeitos legais".

10. O abono salarial e o abono especial integram o salário, nos moldes do art. 457, §1º, da CLT. (grifos nossos)

11. Com efeito, a Lei 8.212/1991 determina a incidência da Contribuição Previdenciária sobre o total da remuneração paga, com exceção das quantias expressamente arroladas no art. 28, § 9º, da mesma lei.

12. Enquanto não declaradas inconstitucionais as Leis 9.032/1995 e 9.129/1995, em controle afuso ou concentrado,

sua observância é inafastável pelo Poder Judiciário (Súmula Vinculante 10/STF).

13. O STJ pacificou o entendimento de que não incide Contribuição Previdenciária sobre a verba paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença, porquanto não constitui salário.

14. Agravos Regimentais não providos. (AgRg nos EDcl no REsp 1098218 / SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09/11/2009)

TRIBUTÁRIO – IRRF – ABONO SALARIAL CONCEDIDO POR MEIO DE CONVENÇÃO COLETIVA – NATUREZA SALARIAL – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO – PRECEDENTES.

A jurisprudência desta Corte há muito se cristalizou no sentido de que as verbas recebidas a título de abono salarial em virtude de acordo ou convenção trabalhista possuem natureza remuneratória, porquanto substituem reajuste salarial e, assim, constituem fato gerador do imposto de renda, sendo passíveis, portanto, de incidência do imposto de renda na fonte.

2. Precedentes: REsp 696.677/CE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 7.3.2007; AgRg no REsp 766.016/CE, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 12.12.2005; REsp 449.217/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 6.12.2004.

Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 885006 / MG, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, DJ 31/05/2007 p. 424)

Nessa linha de análise, constata-se que os valores pagos pela empresa aos seus empregados a título de abono não se ajustam à hipótese de não incidência tributária consagrada no art. 28, §9º, 'e', item 7, da Lei nº 8.212/91, urgindo prevalecer a regra segundo a qual, na ausência de disposição legal em contrário, todo abono ostenta cunho salarial.

Ocorre, todavia, que os ventos que insuflavam o entendimento a Suprema Corte de Justiça sofreu mudança radical de direção nos campos do Planalto Central, conforme se depreende dos seguintes julgados:

EMENTA: PROCESSO CIVIL E PREVIDENCIÁRIO CONTRIBUIÇÃO

PREVIDENCIÁRIA - ABONO ÚNICO - NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.

1. (...)

2 "Por expressa determinação legal o abono único não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição (Lei nº 8212/91, artigo 28 da, § 9º, acrescentado pela Lei 9528/97, letra 'e', item 7, acrescentado pela Lei 9711/98)". - REsp. 434471/MG, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 14.02.2005

3. Recurso especial provido. (grifou-se) (STJ, REsp 840.328/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 25/9/2009)

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E FGTS. ABONO ÚNICO

PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ART. 28, § 9º, 'E', ITEM 7, DA LEI 8.212/91. EVENTUALIDADE E DESVINCULAÇÃO DO SALÁRIO, NO CASO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA 1ª SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

1. Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que, em mandado de segurança preventivo visando à afastar a incidência da contribuição previdenciária e do FGTS sobre o abono único pago em função da Cláusula 46ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2002/2003, deu provimento às apelações do INSS e da Fazenda Nacional e à remessa oficial, reformando a sentença que concedera a ordem.

(...)

Pedi vista.

2. Acompanho o relator apenas quanto à inexistência de violação ao artigo 535 do CPC. Divirjo, todavia, em relação à questão da incidência ou não da contribuição previdenciária e do FGTS sobre os valores pagos a título de "abono único" decorrentes de convenção coletiva de trabalho.

(...)

Ora, considerando a disposição contida no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, é possível concluir que o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, já que o seu pagamento não é habitual - observe-se que, na hipótese, a previsão de pagamento é única, o que revela a eventualidade da verba -, e não tem vinculação ao salário - note-se que, no caso, o benefício tem valor fixo para todos os empregados e não representa contraprestação por serviços, tendo em vista a possibilidade dos empregados afastados do trabalho também receberem a importância.

Nesse contexto, é indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de "abono único" previstas na cláusula acima referida.

(...) (grifou-se)

(STJ, REsp 819.552/BA, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ acórdão Teori Albino Zavascki, DJe 18/5/2009)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO. NÃO-INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.

em convenção coletiva não integra o salário-de-contribuição. Precedentes.

2. A Primeira Turma deste STJ entendeu que "considerando a disposição contida no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, é possível concluir que o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, já que o seu pagamento não é habitual - observe-se que, na hipótese, a previsão de pagamento é única, o que revela a eventualidade da verba -, e não tem vinculação ao salário". (REsp 819.552/BA, Min. Luiz Fux, rel. p. acórdão Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.04.2009).

2. Recurso especial não provido. (grifou-se)

(STJ, REsp 1.125.381/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 29/4/2010)

Nesse diapasão, ressaltam-se excertos do voto proferido pela Min. Eliana Calmon, nos autos do Recurso Especial nº 434.471/MG, publicado no DJ em 14/2/2005, cujos termos bem elucidam a questão:

EMENTA: PROCESSO CIVIL E PREVIDENCIÁRIO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - ABONO ÚNICO - NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.

1. (...)

2. Por expressa determinação legal o abono único não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição (Lei nº 8212/91, artigo 28 da, § 9º, acrescentado pela Lei 9528/97, letra "e", item 7, acrescentado pela Lei 9711/98).

3. Recurso especial provido.

RELATÓRIO A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: Trata-se de recurso especial, interposto com fulcro na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão do TRF da 1ª Região assim ementado:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO. INCIDÊNCIA.

1. Sobre o abono pago pelo empregador, mesmo em única parcela, aos empregados, incide contribuição previdenciária.

2. Apelação improvida. (fl. 114)

(...)

No mérito, afirma violados os arts. 457, §1º, da CLT e 28, § 9º, da Lei 8.212/91 e ao art. 1º, da Lei 9.528/97, buscando afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre o abono único porque não habitual e não integrante da remuneração de seus empregados.

(...)

Preliminarmente, analiso o especial pela suposta violação aos arts. 515 e 535 do CPC, verificando que as teses em torno da revogação da alínea "b" do § 8º, do art. 28 da Lei 8.212/91 pelo art. 1º, da Lei 9.528/98 e da nova redação dada ao § 9º, item 7, da Lei 8.212/91 pela Lei 9.711/98, foram analisadas, ainda que implicitamente na sentença de primeiro grau, tendo o acórdão recorrido adotado as mesmas razões.

(...)

No mérito temos um abono único concedido pelo empregador, por força de convenção coletiva, praticamente imposto pela categoria, através do sindicato, ficando expresso que ele não se integraria à remuneração, deixando assim de compor a base de cálculo do salário.

Entretanto não é suficiente para afirmar a não incidência a previsão em convenção coletiva, a qual não passa de um acordo de vontades da categoria, representada pelo sindicato, e do empregador, também representada pelo seu órgão de classe.

No plano infraconstitucional, a fonte legislativa primeira do ABONO é a CLT, diploma que no art. 457, §1º, devidamente prequestionado neste especial, explicita que se integra ao salário os abonos pagos pelo empregador. Entretanto, este artigo se contrapõe ao disposto no art. 144 da mesma CLT, o qual, com a redação dada pela Lei 9.528/97, considera não integrativo da remuneração do empregado, para os efeitos da legislação do trabalho, o abono de férias e o abono concedido por força de acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário.

Entendo que a linguagem direta e cronologicamente posterior é a norma que deve prevalecer na avaliação do instituto do abono.

A partir daí, na interpretação da legislação previdenciária, temos no artigo 28 da Lei 8.212/91, o universo das parcelas que integram o salário-de-contribuição, deixando o § 9º, do mesmo artigo, acrescentado pela Lei 9.528/97, explicitadas as parcelas que não o integra, estando na alínea "e", 7: "as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Assinale-se que o item 7 foi acrescentado pela Lei 9.711/98.

Entendo, portanto, que não há o que se discutir, diante do texto expresso de lei.

No direito pretoriano desta Corte, temos como precedente o julgado da 1ª Turma no Recurso Especial 201.936/MG, relatado pelo Ministro José Delgado, dentro da mesma compreensão, como demonstra a ementa que segue:

**TRIBUTÁRIO E TRABALHISTA. CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE O
CHAMADO "ABONO" DE FÉRIAS PREVISTO EM**

*ACORDO COLETIVO (ART. 144 DA CLT).
INADMISSIBILIDADE.*

1 - A redação do art. 144, da CLT, possui dicção cristalina ao dispor que "O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente a vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho e da previdência social" (redação anterior à Lei nº 9.528/97, que suprimiu a expressão "e da previdência social" da parte final do dispositivo).

2 - O acordo coletivo celebrado pela empresa ora recorrida e o sindicato representante da categoria de seus empregados, que previu a possibilidade, em sua cláusula nº 23, de concessão de um "prêmio", por ocasião do primeiro pagamento após o retorno das férias, de um valor máximo correspondente a 80 (oitenta) horas sobre o salário nominal, possui vigência apenas no período de 01/09/86 a 31/08/87, durante a eficácia, portanto, da antiga redação do art. 144, da CLT, que admitia a não incidência da contribuição previdenciária desde que o abono não excedesse vinte dias do salário.

3 - Há de ser respeitado, na hipótese, o ato jurídico perfeito, o qual se consumou segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou (art. 6º, da LICC, e 5º, XXXVI, da CF/88), sendo perfeitamente aplicável o Princípio da Irretroatividade da Lei.

4 - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

(REsp 201.936/MG, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, unânime, julgado em 27/04/1999, DJ 01/07/1999, página 00138)

Com estas considerações, dou provimento ao recurso especial.

É o voto. (grifou-se)

Tal entendimento encontra-se plasmado no Parecer PGFN/CRJ nº 2.114/2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de 10 de novembro de 2011, cuja Ementa encontra-se vazada nos seguintes termos:

PARECER PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011

Tributário. Contribuição previdenciária. Abono único. 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.

lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011 desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, declarou que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária”. JURISPRUDÊNCIA: REsp nº 434.471/MG (DJ 14/2/2005), REsp nº 1.125.381/SP (DJe 29/4/2010), REsp nº 840.328/MG (DJ 25/9/2009) e REsp nº 819.552/BA (DJe 18/5/2009).

No caso dos autos, o Acordo Coletivo de Trabalho – ACT 2006 a 2008, em contrapartida à alteração da data-base e em razão do adiantamento dos efeitos da negociação da Cláusula Primeira do acordo coletivo 2005/2006, estatuiu a obrigação da empresa de pagar, para cada empregado com contrato de trabalho vigente em 31 de agosto de 2006, uma indenização no valor de R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais), o qual seria realizada através de pagamento único, em até 05 (cinco) dias úteis após a celebração deste acordo, devendo o acerto ser feito no primeiro pagamento mensal subsequente.

Nessa vertente, estando o pagamento da rubrica em questão apurados à hipótese prevista no Ato Declaratório nº 16/2011 c.c. Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011, pugnamos pela exclusão da rubrica em pauta do lançamento ora em exame.

2. DA ALIMENTAÇÃO

No caso em arguição, a alínea ‘c’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição a parcela "*in natura*" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

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

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

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

Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976:

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

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

Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991

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

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

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

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

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

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

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

PORTARIA Nº 03, DE 1º DE MARÇO DE 2002

II – DAS PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIÁRIAS

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

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

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

§3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)

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

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

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

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

- a) Que a alimentação seja fornecida *in natura*, isto é, seja entregue pela empresa ao empregado pronta para consumo imediato;
- b) Que o fornecimento de alimentação seja efetuado de acordo com o programa de alimentação ao trabalhador, aprovado pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76, o qual exige como formalidade indispensável, a inscrição formal do empregador, em atenção ao art. 2º, caput, da Portaria nº

03/2002 da Secretaria de Inspeção do Trabalho e do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego, que estabelece as instruções para a execução do Programa de Alimentação

Nada obstante, ambos os requisitos fixados como essenciais pela lei de custeio da seguridade social não se encontram presentes no caso em debate. Isto porque a empresa autuada não possuía inscrição no PAT, tampouco a alimentação em apreço houve-se por fornecida *in natura*, mas, sim, mediante cartões alimentação, no valor mensal de R\$ 96,00 durante a vigência do Acordo Coletivo, os quais possuem liquidez e circulabilidade equiparadas a dinheiro.

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – 2005 a 2006

2. CARTÃO ALIMENTAÇÃO - CONVÊNIO

O TVV fornecerá 12 (doze) créditos mensais no valor de R\$ 96,00 (noventa e seis reais) em cartão eletrônico, a título de cesta alimentação, durante a vigência deste acordo.

2.1. A cesta alimentação será fornecida para 100% dos empregados TVV.

2.2. O benefício da cesta alimentação não possui natureza salarial, não integrando o salário para nenhum efeito legal, regendo-se pelas instruções do PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador) - instituído pela Lei 6321/76.

2.3. A participação do empregado fica limitada a 5% (cinco por cento) do custo do benefício.

2.4. Para os empregados que vierem a ser admitido na empresa e para os que se desligarem durante a vigência deste Acordo, será pago o valor proporcional ao número de meses trabalhados.

Merece ser destacado que a parcela referente à participação dos empregados houve-se por subtraída da base de cálculo em questão, conforme se observa no Relatório de Lançamentos, a fls. 16/25.

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)

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

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. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Recurso especial a que se nega seguimento.

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

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

REsp nº 433.230/RS

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 17/02/2003

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

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

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

3. Recurso Especial desprovido.

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

TST Enunciado nº 241

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

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

No caso em debate, além de a parcela referente à alimentação ter sido fornecida aos empregados na forma de “cartão eletrônico”, no valor mensal de R\$ 96,00, a Fiscalização apurou que, no período de lançamento do débito, a empresa não estava inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador, como assim relata a Autoridade Lançadora, *in verbis*:

“A empresa forneceu habitualmente alimentação aos seus empregados sem estar inscrita no referido programa, contrariando assim o artigo 28, §9º, “c”, da Lei 8.212, de 24/07/1991.”.

oclusiva exigida pelo art. 111 do CTN, a parcela fornecida em espécie, em ticket alimentação ou cartões eletrônicos integra o conceito de Salário de Contribuição para os fins colimados pela Lei nº 8.212/91.

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

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

As disposições inseridas Convenções ou Acordos Coletivos de Trabalho faz “lei”, exclusivamente, entre as partes pactuantes, não tendo o condão derrogar tampouco subjugar as disposições inseridas no ordenamento jurídico mediante lei “stricto sensu”.

3. DO AUXÍLIO MATERIAL ESCOLAR

Deflui dos preceitos normativos insculpidos na Carta de 1988 que a base de incidência das contribuições previdenciárias abarca não somente o salário, aqui incluídos os ganhos habituais do empregado, auferidos a qualquer título, por força do §11º do art. 201 da CF/88, como também os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço à empresa, mesmo sem vínculo empregatício, a teor do art. 195, I, ‘a’, da Constituição Federal.

Constituição Federal de 1988

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

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 20/98) (grifos nossos)

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 20/98)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98) (grifos nossos)

Nessa prumada, compreendem-se no conceito legal de Salário de Contribuição os três componentes do gênero “Remuneração”, adiante especificados, sejam ela paga diretamente, ou mesmo indiretamente, na forma de incentivos salariais ou de benefícios, ressalvadas as hipóteses legais de exclusão.

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

Com efeito, nos sistemas retributivos complexos, a composição da remuneração dos empregados pode ser constituída por múltiplas parcelas, das mais variadas espécies e formas, que resultam ao fim em um ganho patrimonial do trabalhador, quer pelo que ele efetivamente auferiu, em espécie, em utilidades, em benefícios, quer pelo que ele deixou de desfaltar seu patrimônio inercial para a aquisição/fruição da vantagem econômica (bem, serviço ou direito) recebida.

No episódio ora em pauta, em razão da obrigação assumida por termo do item 13.1. do Acordo Coletivo de Trabalho - ACT 2005/2006, a Autuada efetuou o pagamento de R\$ 160,00 por beneficiário para custeio de material escolar.

Acordo Coletivo de Trabalho - ACT 2005/2006

“13.1 O TVV no início do ano letivo de 2006, fornecerá um crédito para custeio de material escolar, no valor de R\$ 160, 00 (cento e sessenta reais) por beneficiário.

13.2. O crédito, a critério da empresa, será disponibilizado através de convênios com estabelecimentos comerciais ou de crédito em cartão eletrônico a ser utilizado em rede credenciada para tal fim.

13.3. O valor do benefício por empregado será definido multiplicando o valor definido no item 13.1 pelo número de pessoas na condição abaixo:

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

Autenticado digitalmente em 14/03/2016 por LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 14/03/2016 por LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 16/03/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) empregados matriculados no ensino fundamental, médio e superior em curso de graduação;

b) dependentes matriculados na educação infantil em pré-escolas e nos ensinos fundamental, médio e superior.

13.4. Consideram-se dependentes, para efeitos dessa cláusula, o filho, o enteado, o menor sob guarda e o cônjuge (ou o companheiro(a)), desde que cadastrados no Sistema MAS”.

Os valores dos créditos relativos ao auxílio material escolar concedidos aos empregados foram demonstrados pela empresa, e encontram-se discriminados no Anexo IV consolidados por competência e lançados como salário-de-contribuição no Relatório de Lançamentos - RL.

De fato, as verbas pagas pela empresa em favor de seus empregados a título de “Auxílio Material Escolar” consubstanciam-se remuneração indireta, pois representam exatamente a importância que o Beneficiário deixou de desfalcocar o seu patrimônio próprio para cobrir as despesas de aquisição de material escolar para si ou para seus dependentes, representando ao fim um ganho patrimonial auferido pelo trabalho e não para o trabalho.

Verifica-se que as importâncias pagas pela empresa aos seus empregados sob o rótulo de “Auxílio Material Escolar” não se ajustam a qualquer hipótese de não incidência tributária consagrada no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, circunstância que implica a prevalescência da regra geral de incidência.

4. DO REEMBOLSO EDUCACIONAL SUPERIOR

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos

os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

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

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

O Órgão Julgador de 1ª Instância, de forma fundamentada e devidamente consignada em seu acórdão, apreciando as alegações de defesa e os elementos de prova contidos nos autos, já havia rechaçado a pretensão do Impugnante ao fundamento de que esta não havia apresentado “qualquer comprovante no sentido de que os cursos de ensino superior por ela custeados estariam vinculados às atividades da empresa, tendo a fiscalização procedido de acordo com as normas legais vigentes”.

Dessai do item 20.7 do Acordo Coletivo de Trabalho – 2005/2006 que para ter direito ao reembolso de curso de graduação do ensino superior, o empregado teria que submeter sua intenção ao curso pretendido à análise e aprovação prévia do TVV, de onde se depreende que a empresa teria plenas condições de demonstrar, se fosse o caso, que os citados cursos superiores estariam vinculados às atividades da empresa.

Todavia, nem lá, nem cá, nenhum documento houve-se por apresentado que comprovasse tal condição.

Nada obstante, retorna à carga o Recorrente, agora em grau de Recurso Voluntário, formulando exatamente os mesmos argumentos de defesa, como que não acreditando nos fundamentos aduzidos pela DRJ, sem acostar aos autos qualquer elemento de convicção, tão menos indícios de prova material, com aptidão a demonstrar que os mencionados cursos superiores estariam vinculados às atividades da empresa.

A prática de se “ganhar no grito” conheceu sua primazia nas partidas de futebol realizadas fora dos estádios, conhecidas coloquialmente como “peladas de várzea”, nas quais o time da casa, ou aquele cujos jogadores eram dotados de um volume mais avantajado de bíceps e tríceps, impunham na partida o regramento e/ou a interpretação das ocorrências de jogo que mais lhe convinham, mesmo que contrários às regras oficiais do futebol estatuídas pela International Football Association Board da FIFA.

Mas no Processo Administrativo Fiscal a Charanga toca num tom diferente.

A defesa por negativa geral não se apruma com a dinâmica do PAF cujo mecanismo de contradita às autuações do Fisco exige que o sujeito passivo instrua o instrumento de bloqueio à imputação fiscal com todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentar a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir.

Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de recheiar a peça de defesa com todas as provas documentais garantidoras de seu direito, sob pena de preclusão do

direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em lei.

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

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

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;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

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 caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Dessarte, ao beneficiário da isenção recai o ônus de demonstrar e comprovar o cumprimento cumulativo de todos os requisitos legais para a fruição da isenção pretendida, sob pena de manutenção da regra geral, isto é, a tributação.

Nas oportunidades em que teve para se manifestar nos autos do processo, em sede de Impugnação e agora, em grau de Recurso Voluntário, o Sujeito Passivo não honrou produzir as provas necessárias à contradita das razões erigidas pelo Órgão Julgador *a quo* para o não acatamento de suas pretensões de defesa, gravitando à distância do núcleo sensível do

qual se irradiaram os fundamentos de fato e de Direito que forneceram esteio ao levantamento ora em debate, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe pesava e lhe era avesso, nem, tampouco elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária.

Tal vazio, não permite a lei que seja preenchido com alegações filosóficas ou principiológicas, tampouco com argumentações de fatos e de ações desprovidas de esteio em indício de prova material idônea.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o Autuado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação.

Ostentando, todavia, a presunção de veracidade dos Atos Administrativos eficácia relativa, esta admite prova em sentido contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Recorrente, o qual não logrou afastar a fidedignidade do conteúdo da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em debate.

Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

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

Nessa perspectiva, não estando albergada pela hipótese legal de renúncia fiscal em realce, há que se reconhecer que os valores pagos a título de *Despesas Educacionais* sujeitam-se às obrigações tributárias estabelecidas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Pelos motivos ora expendidos, entendo que devem ser mantidas na base de incidência das contribuições previdenciárias as verbas pagas pelo recorrente a segurados obrigatórios do RGPS título de abono salarial, alimentação em cartões eletrônicos, auxílio material escolar e reembolso educacional superior.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva.