



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

Processo n° 16327.000747/2009-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.266 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2014
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente BANCO RABOBANK INTERNATIONAL BRASIL S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

Destarte, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF nº 99

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*”.

No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição “não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA.

Dentro dos parâmetros constitucionais estabelecidos, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu “salário-de-contribuição” (parágrafo único, alínea b).

REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ABRANGÊNCIA CONCEITUAL E LEGISLATIVA.

O conceito de remuneração permite à legislação abarcar rubricas como vencimento, soldo, subsídios, *pro-labore*, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que “remunere”, de sorte a englobar, nos exatos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição), como também quaisquer outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais, ressalvadas as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei nº 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, “assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho” (art. 28 da Lei nº 8.212/91), ressalvadas, igualmente, as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

ISENÇÃO. GANHOS EVENTUAIS.

Os ganhos eventuais podem ser em pecúnia ou em utilidades e não sofrem incidência de contribuição previdenciária. Art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91.

GANHOS EVENTUAIS. CONCEITUAÇÃO.

De forma semelhante com o que ocorre na esfera trabalhista, a investigação sobre o que se pode entender por pagamento eventual não é tarefa fácil. Parâmetros como a periodicidade (repetição), a uniformidade e a equivalência dos ganhos são úteis para a configuração da eventualidade ou da habitualidade dos pagamentos.

A isenção contida no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91, não estabelece como condição que o pagamento decorra de liberalidade do empregador. Diferentemente da CLT, que estipula em seu artigo 457, parágrafo 1º, que as gratificações *ajustadas* integram o salário - e, portanto, as por liberalidade não -, a questão relativa ao ajuste prévio do pagamento não consta da legislação previdenciária.

ABONO

Abono único quando pago de acordo com determinação de Convenção Coletiva de Trabalho não é base de incidência de contribuição previdenc

ia. Parecer PGFN/CRJn.º 2.114 e Ato Declaratório n.º 16/2011.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PACTUAÇÃO PRÉVIA.

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

Em que pese a vagueza do texto normativo, tal imprecisão não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na complementação da norma, sob pena de se reconhecer que lacunas inviabilizam a decisão do caso concreto e que todas os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes. Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição da anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical.

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

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento as competências até 06/2004, inclusive esta, frente à homologação tácita do crédito, com fulcro no artigo 150§4º, do Código Tributário Nacional. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à verba Participação nos Lucros e Resultados, vencidos os Conselheiros Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leo Meirelles do Amaral, que votaram pelo provimento do recurso. Por maioria de votos em dar provimento ao recurso voluntário quanto às verbas "Abono Único" e "Indenização Adicional", com suporte no Ato Declaratório n.º 16/2011. Vencido na votação o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva que entendeu compor a base contributiva previdenciária a rubrica "Indenização Adicional". Por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96). Por maioria de votos em negar provimento ao recurso voluntário, devendo incidir os juros de mora à taxa Selic. sobre o crédito tributário, que corresponde à obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional. Vencidos os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Juliana Campos de Carvalho Cruz, que entenderam pela não incidência dos juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 573 e seguintes), que bem resumem o quanto consta dos autos:

DA AUTUAÇÃO

1. Trata-se de Auto de Infração de Obrigações Principais – AIOP (DEBCAD 37.211.564-0) lavrado pela Fiscalização contra a empresa acima identificada, onde foram lançados valores referentes às contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados, no período de 01/02/2004 a 31/12/2005, (cota patronal e financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho GILRAT).

1.1. Referidas contribuições incidiram sobre a remuneração pagas pela empresa a seus empregados a título de: “Abono Único, Indenizações Adicionais, “Vale Transporte”, Participação nos Lucros ou Resultados PLR e “Utilização de Veículos”.

1.2. Ausentes os recolhimentos das contribuições correspondentes a tais aportes, igualmente não declarados pela Impugnante na sua Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, procedeu o Agente Fiscal ao seu lançamento de ofício no presente AIOP, onde constam os seguintes Levantamentos:

a) “ABU – Abono Único Levantamento onde forma lançadas as contribuições incidentes sobre a remuneração paga a título de “abono único” previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, constante no Resumo Geral da Folha de Pagamento dos Empregados (rubrica 00012) elaborado pela empresa, contabilizada na conta 8.1.7.33.00.00.0003– Despesa de Pessoal Proventos, com contrapartida na conta 4.9.9.30.10.07.0009– Proventos a Pagar.

b) “BIN –Benefícios Indiretos – Veículos” e “ZI – Veículos Multa de Ofício – Levantamentos onde forma lançadas as contribuições incidentes sobre a remuneração indireta paga pela utilização de veículos, contabilizada nas conta contábeis 8.1.8.20.00.06.0018 Despesas de Depreciação –Veículos, 8.1.7.66.00.00.0052 Despesas de Transportes –Combustíveis, 8.1.7.66.00.00.0044– Despesas de Transportes – Manutenção e Conservação, 8.1.7.66.00.00.0079– Despesas de Transportes –

Licenciamento e 8.1.7.51.00.00.0028–Despesas de Seguros – Veículos.

c) “IND – Indenização Adicional” Levantamento onde foram lançadas as contribuições incidentes sobre a remuneração paga a título de “indenização adicional” previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, constante no Resumo Geral da Folha de Pagamento dos Empregados (rubrica 00188) elaborado pela empresa, contabilizada na conta 8.1.7.33.00.00.0003– Despesa de Pessoal Proventos, com contrapartida na conta 4.9.9.30.10.07.0009– Proventos a Pagar.

d) “PLR– Participação nos Lucros ou Resultados” Levantamento onde foram lançadas as contribuições incidentes sobre a remuneração paga a título de “Participação nos Lucros ou Resultados”, em desacordo com a Lei nº10.101/2000 (ausência de negociação prévia), constante no Resumo Geral da Folha de Pagamento dos Empregados (rubrica 00049S elaborado pela empresa, contabilizada na conta 8.9.7.10.20.00.0012– Participação nos Lucros Empregados, com contrapartida na conta 4.9.9.30.10.07.0009– Proventos a Pagar.

e) “VT – Vale Transporte” e Z2 – V. Transp. Multa de Ofício” Levantamento onde foram lançadas as contribuições incidentes sobre a remuneração paga a título de Vale Transporte, constante no Resumo Geral da Folha de Pagamento dos Empregados (rubrica 00130, 00164, 00168, 00178, 00325, 00325+ e 00349) elaborado pela empresa, contabilizada na conta 8.1.7.27.00.00.000.5 – Despesa de Pessoal Benefícios – Vale Transporte, com contrapartida na conta 4.9.9.30.10.07.0009– Proventos a Pagar.

1.3. Informa ainda a autoridade fiscal ter aplicado na ação fiscal o princípio da norma mais benéfica, expresso no art. 106, II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, na apuração da multa exigível sobre a contribuição não recolhida tempestivamente, mediante cotejo, competência a competência, entre a soma da multa moratória incidente sobre a contribuição devida com a multa por descumprimento da obrigação acessória (não declaração, em GFIP, da contribuição devida), calculadas de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, e a multa de ofício de 75% sobre a contribuição devida, prevista no art. 35A da Lei 8.212/91, acrescido pela Lei 11.941/2009; dessa comparação, detalhada na tabela constante no item 85 no Termo de Verificação Fiscal, resultou na aplicação da multa prevista na legislação da época do fato gerador, nas competências 03/2004, 03/2005 e 10/2005, sendo que nas demais competências foi aplicada a legislação atual

DA IMPUGNAÇÃO

2. Cientificada pessoalmente em 30/07/2009 (fls.02), a Autuada contestou o lançamento em 28/08/2009, por meio do instrumento de fls. 257/299, onde após fazer um breve relato dos fatos, alega em síntese:

(...)

4. Às fls. 480/483, em 30/11/2009, a Impugnante requereu para efeito do que dispõe a Lei nº 11.941/09, de 27 de maio de 2009, a desistência parcial da impugnação apresentada nos autos, em razão do pagamento à vista do débito, declarando a renúncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamenta a impugnação dos débitos correspondentes aos Levantamentos “Veículos – Multa de Ofício, Vale Transporte – Multa de Ofício, Benefício Indireto Veículos e Vale Transporte, referentes às competências 07/2004 a 12/2004.

4.1. Declara a Impugnante que renuncia a quaisquer alegações de direito sobre referidos débitos, as quais se fundamentam a impugnação, prevalecendo as demais questões debatidas.

4.2. Conforme despacho de fls. 479, os autos foram encaminhados à DEINF/SPO/DICAT para as providências cabíveis.

4.3. Os débitos correspondentes aos Levantamentos “Veículos – Multa de Ofício, Vale Transporte – Multa de Ofício, Benefício Indireto Veículos e Vale Transporte, referentes às competências 07/2004 a 12/2004 foram devidamente excluídos do lançamento, conforme Discriminativo Analítico do Débito Desmembrado (fls. 541/547), e o crédito remanescente, principal mais acréscimos legais, totaliza o montante de R\$ 2.771.616,84 (dois milhões setecentos e setenta e um mil seiscentos e dezesseis reais e oitenta e quatro centavos), consolidado em 23/07/2009.

4.4. Em, 29/05/2012 (fls. 570), os autos foram devolvidos a esta DRJ para julgamento.

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 597 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

* decadência do período de 02/2004 a 06/2004, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

* mesmo os PLR's tendo sido assinados somente ao término dos exercícios aos quais se referiam, as metas para recebimento eram de amplo conhecimento dos segurados e, mesmo antes, ocorreriam negociações entre as partes. Ademais, não é exigência da Lei nº 10.101/00 a pactuação prévia de programa de metas, resultados e prazos;

* não incidiram contribuições previdenciárias sobre o “Abono Único”, pago aos funcionários, pois, além da expressa desvinculação do salário consignada pela CCT 2005/2006, foi estipulado em valor fixo e extensível a todos os empregados, inclusive os dispensados sem justa causa, independentemente da remuneração percebida pelos mesmos, e, em única vez. Ademais, a base legal estaria contida no art. 144 da CLT;

* o lançamento deve ser revisto quanto aos pagamentos efetuados sob a rubrica “Indenização Adicional”, pois estas estão lastreadas em Acordos Coletivos, que lhes atribui caráter indenizatório, tendo cabimento nas hipóteses de dispensa sem justa causa;

* inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Decadência. Aduz a recorrente que deve ser reconhecida a decadência do lançamento quanto às competências 02/2004 a 06/2004, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

É cediço que o pagamento antecipadamente realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, § 4º, do CTN em relação aos fatos geradores para os quais houve o pagamento antecipado. Assim, se há recolhimento em uma determinada competência e não em outra, àquela competência seria aplicável a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, mas não a esta, que seguiria o disposto no artigo 173, I, do CTN, quanto ao cálculo do prazo decadencial.

Ocorre que, quanto às contribuições previdenciárias, temos ainda a particularidade de ela ser integrada por diversas rubricas ou levantamentos, que são as parcelas integrantes da totalidade da remuneração. Por tal especificidade, indaga-se, de forma recorrente, se o fato gerador, e conseqüentemente o pagamento, deve ser analisado por rubrica/levantamento ou pela totalidade da remuneração no mês.

Antes, porém, é preciso justificar que a expressão *fato gerador*, está sendo utilizada aqui de forma equivalente à *hipótese de incidência*, indicando “tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54).

Pois bem. O Código Tributário Nacional define o fato gerador como a situação definida em lei como *necessária e suficiente* à sua ocorrência. Então, voltando à questão tratada, pergunta-se: qual é esta situação necessária e suficiente para a configuração da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária? Vejamos o quadro normativo para chegarmos a uma conclusão.

O art. 195, I, *a*, da CF, estipula os limites da instituição de contribuições previdenciárias, estabelecendo, assim, o seu arquétipo constitucional. Sem especificação muito pormenorizada do fato gerador das aludidas contribuições, dispõe que são devidas pela empresa e que incidem sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.”

Subordinado a tais ditames e concretizando a hipótese de incidência/fato gerador, os incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 são repetitivos ao estipularem que a contribuição previdenciária das empresas incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título “no decorrer” ou “durante o mês”.

Do cotejamento dos referidos dispositivos, extraímos os elementos essenciais da hipótese de incidência / fato gerador, de sorte que podemos concluir que o legislador não

nos Lucros ou Resultados – PLR” e “Utilização de Veículos”), razão pela qual não consta qualquer apropriação de recolhimentos nos demonstrativos do Auto de Infração. No entanto, como destaca a recorrente em seu recurso, na peça impugnatória original (doc. 04 da impugnação – fls. 387 e seguintes), estão consignados os recolhimentos previdenciários, efetuados no período autuado, sobre verbas reconhecidas pela própria recorrente como remuneratórias, razão pela qual trata-se, efetivamente, de hipótese de aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Como a ciência do lançamento ocorreu em 30/07/2009 (fls. 03) e os fatos geradores considerados no Auto de Infração iniciam-se na competência 02/2004, pela regra contida no art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador), conclui-se que estão decadentes as competências anteriores a 06/2004, inclusive.

Participação nos Lucros ou Resultados para os segurados empregados.

Alega a recorrente que, mesmo o PLR de 2003 e 2004 tendo sido assinado somente ao término dos exercícios aos quais se referiam, as metas para recebimento eram de amplo conhecimento dos segurados e, mesmo antes, ocorreriam negociações entre as partes. Ademais, não é exigência da Lei nº 10.101/00 a pactuação prévia de programa de metas, resultados e prazos.

No Relatório Fiscal consta que as PLR's foram pagas com base em programas internos, elaborados pela empresa e assinados com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, Osasco e Região e que estavam em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, pois não houve a pactuação prévia das metas, resultados e prazos, tendo em vista que o plano vigente no **exercício de 2003**, cujo pagamento deu-se em 03/2004, somente foi **assinado em 15/12/2003** e o plano vigente no **exercício de 2004**, cujo pagamento deu-se em 03/2005, somente foi **assinado em 02/03/2005**. Como não foi caracterizado o pacto prévio, a Fiscalização efetuou o lançamento, ora em análise.

Vejamos a quem assiste razão.

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

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

O dispositivo constitucional que concede aos trabalhadores o direito à participação nos lucros ou resultados pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois objetivos da República: construir uma

sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “avanço no sentido do capitalismo social” (Ministro Lewandowski, RE 398.284), que contribuiria para a “humanização do capitalismo” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com os seus atores sociais, com os seus protagonistas (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

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

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

Constituição Federal:

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

(...)

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

(destaques nossos)

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

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

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)-

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

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

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

(destaques nossos)

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

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

Em que pese a vagueza da lei, entendemos que não se aplica o aforismo “onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir” (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*), pois a aceitação da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical posteriormente à realização da meta (fim do período a que se referem os lucros ou resultados) resultaria na possibilidade de estabelecimento de condições que, de antemão, se saberia se seriam ou não atingidas, o que retira da PLR a sua própria essência enquanto “decorrência da função social da propriedade” que funciona como

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

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

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

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

(...)

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

(...)

A interpretação do Direito é uma prudência – o saber prático, a phrónesis, a que refere Aristóteles. Cogitam, os que não são intérpretes autênticos, quando do Direito tratam, da jûris prudentia e não de uma jûris scientia. O intérprete autêntico, ao produzir normas jurídicas, pratica a jûris prudentia e não jûris scientia. A lógica jurídica é a da escolha entre várias possibilidades corretas. Interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada. A norma não é objeto de demonstração, mas de justificação. Por isso a

alternativa verdadeiro/falso é estranha ao Direito; no Direito há apenas o aceitável [justificável]. O sentido do justo comporta sempre mais de uma solução. A problematização dos textos normativos não se dá no campo da ciência: ela se opera no âmbito da prudência, expondo o intérprete autêntico ao desafio desta, e não daquela. São distintos um e outro: na ciência, o desafio de, no seu campo, existem questões para as quais ela [a ciência] ainda não é capaz de conferir respostas; na prudência, não o desafio da ausência de respostas, mas da existência de múltiplas soluções corretas para uma mesma questão.

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

Portanto, é recorrente que os textos normativos contenham aberturas, não só porque seria impossível preencher todas as possibilidades do mundo fenomênico, mas também porque é maneira com que o Direito permanece ao serviço da realidade, como afirma Eros Grau na obra supra citada (p. 474).

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

No caso em apreço, consta do Relatório Fiscal que as PLR's foram pagas com base em programas internos, elaborados pela empresa e assinados com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, Osasco e Região e que estavam em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, pois não houve a pactuação prévia das metas, dos resultados e dos prazos, tendo em vista que o plano vigente no **exercício de 2003**, cujo pagamento deu-se em 03/2004, somente foi **assinado em 15/12/2003** e o plano vigente no **exercício de 2004**, cujo pagamento deu-se em 03/2005, somente foi **assinado em 02/03/2005**. Como não foi caracterizado o pacto prévio, a Fiscalização efetuou o lançamento, ora em análise.

Ora, estamos diante de uma situação extrema, pois não se questiona que em 15/12/2003 as metas e resultados já estavam comprometidos, inviabilizando qualquer possibilidade de se concluir a respeito da antecedência da pactuação. O que se dirá então a respeito do exercício de 2004, cujo plano somente foi assinado no ano seguinte. Portanto, o lançamento deve ser mantido.

Abonos e Ganhos Eventuais. “Abono Único”. “Indenização Adicional”.

Alega a recorrente que não incidiram contribuições previdenciárias sobre o “Abono Único”, pago aos funcionários, pois, além da expressa desvinculação do salário consignada pela CCT 2005/2006, foi estipulado em valor fixo e extensível a todos os empregados, inclusive os dispensados sem justa causa, independentemente da remuneração percebida pelos mesmos, e, em única vez. Ademais, a base legal estaria contida no art. 144 da CLT. Outrossim, assevera que o lançamento também deve ser revisto quanto aos pagamentos efetuados sob a rubrica “Indenização Adicional”, pois estas estão lastreadas em Acordos Coletivos, que lhes atribui caráter indenizatório, tendo cabimento nas hipóteses de dispensa sem justa causa.

Para o enfrentamento da questão relativa à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os abonos e ganhos eventuais, é preciso partir dos limites de incidência das contribuições previdenciárias. Vejamos.

A base de cálculo das contribuições previdenciárias está definida no art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que estabelece o conceito de salário-de-contribuição e discrimina as verbas que sofrem ou não a incidência da contribuição previdenciária.

Em que pese os limites estabelecidos para a análise da inconstitucionalidade de lei no âmbito administrativo (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do RICARF), não se pode dizer que o art. 28 tenha extrapolado os lindes normativos definidos pela Constituição Federal.

Com efeito, conforme já observamos em nossa dissertação de mestrado, “o art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados*”.¹ No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição “não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *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*. De tal referência extrai-se apenas o elemento da base de cálculo”.²

Assim, pode-se concluir que, fora destes limites da base imponible do tributo - “folha de salários”, “demais rendimentos” e “ganhos habituais”, sendo que este último não deixa de ser “rendimento”- , “a lei não pode estabelecer a incidência, salvo mediante a instituição de nova fonte de custeio por lei complementar, conforme determinação do art. 195, § 4º, da CF”.³

E, dentro dos mencionados parâmetros constitucionais, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea a) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu “salário-de-contribuição” (parágrafo único, alínea b). Portanto, temos que adentrar na análise da lei previdenciária para definir o conceito de “remuneração” e de “salário-de-contribuição”.

Entendemos que remuneração “pode ainda abarcar os conceitos de vencimento, soldo, subsídios, pró-labore, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que “remunere”⁴, de sorte a englobar, nos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição), como também outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei nº 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, “assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título,

¹ *A importância da execução de ofício das contribuições previdenciárias no processo do trabalho*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito), USP, São Paulo, p. 54. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-05122012-162954/pt-br.phpest>. Acesso em 19/06/2014.

² *Idem* p. 57.

³ *Idem* p. 68.

⁴ *Idem* p. 69 e seguintes.

durante o mês, destinados a retribuir o trabalho” (art. 28 da Lei nº 8.212/91). Note-se que a Lei não falou em “contraprestação” (uma prestação por outra), mas sim em “retribuição”, ressoando a crítica da doutrina trabalhista quanto à definição de salário contida no art. 457 da CLT, que faz uso da expressão “contraprestação” ao invés de “retribuição”. Daí Alice Monteiro de Barros afirmar que:

preferimos conceituar o salário como a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho. Como o contrato é sinalagmático no conjunto e não prestação por prestação, essa sua característica justifica o pagamento do salário nos casos de afastamento do empregado por férias, descanso semanal, intervalos remunerados, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato.

(Curso de direito do trabalho. 7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 591)

Assim, verifica-se que, quanto ao segurado empregado e avulso, o conceito legal estabelecido é amplo, de forma a abarcar todo e qualquer título que sirva para retribuir a prestação de serviços. Todavia, é preciso ressaltar que a base de cálculo é apurada mediante o cotejamento dos conceitos supradescritos com as regras de inclusão, exclusão e os limites descritos nos parágrafos do mesmo artigo. Todas essas regras valem também para a formação da base de cálculo da contribuição das empresas, que é a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea *a*, do art. 11 da Lei nº 8.212/1991, bem como art. 22, I e II, da mesma lei).

Pois bem. Dentre estas regras, esta a inclusão dos “ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial” (art. 28, I; e 22, I) e a exclusão dos “ganhos eventuais” e dos “abonos expressamente desvinculados do salário” (art. 28, § 9º, *e*, item 7).

Ao menos numa interpretação gramatical (literal), o complemento “expressamente desvinculados do salário” refere-se exclusivamente aos abonos e não aos ganhos eventuais:

Art. 28. (...)

(...)

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

(...)

e) as importâncias

(...)

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

(destaques nossos)

Se analisarmos a função morfosintática da expressão “a título de”, concluiremos que se trata de locução prepositiva, e, portanto, de classe que tem por finalidade estabelecer “certas relações” “entre duas outras palavras”, tal qual as preposições (SACCONI, Luiz Antonio. *Nossa gramática: teoria*. 11ª ed. São Paulo: Atual, 1990, p. 257). No caso, estabelece-se uma relação clara e coerente entre “as importâncias” e “ganhos”, a qual pode ser definida como uma relação de conformidade, pois os ganhos foram recebidos “como” ganhos eventuais, “na forma” eventual:

As importâncias recebidas a título de ganhos eventuais.

Ocorre que a utilização da locução prepositiva “a título de” impede que também se estabeleça uma relação de conformidade entre “as importâncias” e “os abonos” (diferentemente da relação entre “as importâncias” e “os ganhos”), pois o legislador, quanto aos abonos, inseriu o artigo definido (“os”). Note-se como a frase perde coerência:

As importâncias recebidas a título de os abonos expressamente desvinculados do salário.

Assim, para a manutenção da logicidade das construções lingüísticas do dispositivo, apenas é possível extrair as seguinte orações:

Não integram o salário-de-contribuição para fins desta Lei, exclusivamente as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais.

Não integram o salário-de-contribuição para fins desta Lei, exclusivamente os abonos expressamente desvinculados do salário.

Como visto, para ganhar sentido, a expressão “os abonos expressamente desvinculados do salário” acopla-se diretamente com o comando do parágrafo, diferentemente dos “ganhos eventuais”, cuja oração inicia-se no parágrafo, desce à alínea, chegando ao item 7.

Se o legislador pretendesse conectar o complemento “expressamente desvinculados do salário” aos “ganhos eventuais”, teria feito a seguinte construção:

não integram o salário-de-contribuição para fins desta Lei, exclusivamente as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e de abonos expressamente desvinculados do salário.

Portanto, sem o artigo definido (“os”) e com a preposição (“de”).

Note-se que o art. 111 do CTN determina que a isenção seja interpretada literalmente e não, necessariamente, restritivamente. No caso, a interpretação literal (ou gramatical) até amplia a isenção, na medida em que não exige que os ganhos eventuais estejam expressamente desvinculados do salário.

Sendo assim, pode-se concluir que a estrutura morfossintática do dispositivo somente permite concluir que “expressamente desvinculados do salário” refere-se exclusivamente aos abonos e não aos “ganhos eventuais”.

Superada esta questão, é preciso definir o que seriam “ganhos eventuais” e o que seriam “abonos expressamente desvinculados do salário”.

Dispõe o § 1º do art. 457 da CLT que integram “o salário não só a importância fixa estipulada, com o também as comissões, percentagens, **gratificações ajustadas**, diárias para viagens e **abonos pagos pelo empregador**”.

Atente-se que há abertura para que os **ganhos eventuais**, mesmo em pecúnia, não integrem o salário (fins trabalhistas) **se não forem previamente ajustados (liberalidade) e, ao mesmo tempo, se caracterizarem pela eventualidade** (em caso contrário, será considerado ajuste “tácito”, nos termos do art. 442 da CLT), hipótese em que **poderão ser enquadrados como gratificações não ajustadas, que não se enquadram como salário** a teor do dispositivo mencionado, que se refere a “gratificações ajustadas”.

Quanto às utilidades, assim como a legislação previdenciária, depreende-se do art. 458 da CLT que a regra é que ostentem natureza salarial, para todos os efeitos legais, as “prestações *in natura* que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado” - exceção seja feita à educação, assistência médica, hospitalar e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais, previdência privada e vale-cultura, nos termos do § 2º do mesmo artigo.

Portanto, na hipótese tanto de pagamento em pecúnia como de utilidades, **a habitualidade (ao lado da liberalidade) é determinante para a caracterização da natureza salarial** e, claro, desde que a verba não se enquadre nas exclusões legais referidas e que seja retribuição pelo trabalho e não para o trabalho (requisito da onerosidade ou comutatividade – lembrando sempre que o sinalagma é no conjunto e não prestação por prestação – vide Súmula 367 do TST sobre utilidades “*in natura*” para a realização do trabalho).

Ocorre que, **para fins trabalhistas, não há um dispositivo legal que delimite o que se possa entender**, em termos gerais, **como habitualidade**, tanto para pagamentos em pecúnia como em utilidade. **Na prática** jurídica, diversos **elementos** são **levados em conta** para o enquadramento da verba como salarial, levando-se em conta **não só periodicidade** (vide, por exemplo, o pagamento semanal - OJ-SDI1T-5) **mas também a transitoriedade da motivação** (vide adicional de transferência – art. 469, § 2º, da CLT; ajuda de custo e outras utilidades – art. 470 da CLT; diárias de viagem – Súmulas 101 e 318 do TST); **e a natureza das verbas** (vide horas extras – Súmula 291 do TST; alimentação – Súmula 241, OJ-SDI1-133 e 413; participação nos lucros – OJ-SDI1T-15 e OJ-SDI1T-73; e *hiring bonus* - RR-1336-98.2012.5.03.0005). **Portanto, a análise persiste sendo casuística.**

Na legislação de **custeio previdenciário** o quadro normativo é outro, ainda que as dificuldades sejam, muitas vezes, as mesmas, como a conceituação de habitualidade. A primeira questão de interesse é notar que, tanto no art. 28, I, como no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, a expressão “ganhos habituais” vem acompanhada do complemento “sob a forma de utilidades”. Isto parece ocorrer porque os pagamentos, em regra, sempre serão integrantes do conceito de remuneração, ainda que eventuais (“total das remunerações”). Portanto, a princípio, até pelo que se afirmou de início quanto à amplitude conceitual e normativa da remuneração, todo pagamento é base de incidência de contribuições previdenciárias. Todavia, é hora de retornar à análise da hipótese isentiva contida no **art. 28, § 9º, e, item 7.**

Neste dispositivo, particularmente, **não há o complemento “sob a forma de utilidades”** (como no art. 28, I, e no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91), **pelo que se conclui que o ganho eventual pode ser em pecúnia ou em utilidade**, pois onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*), ou ainda, “as coisas expressas prejudicam; não assim as não expressas” (*expressa nocent, non expressa non nocent* – Lei 195 – Regras de Justiniano - in França. Rubens Limongi. Brocardos jurídicos: As regras de Justiniano. 3ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 135). Note-se, novamente, que o art. 111 do CTN determina que a isenção seja interpretada literalmente e não, necessariamente, restritivamente. No caso, a interpretação literal deixa de restringir a isenção ao não estipular se a aplicação restringe-se às utilidades.

Portanto, a despeito de os “ganhos eventuais” remunerarem segurados (lembre-se, novamente, que o contrato de trabalho é sinalagmático no todo e não prestação por prestação), estão cobertos pela hipótese isentiva contida no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que, assim como no Direito do Trabalho, a análise da legislação leva ao mesmo dilema: **definir o que é eventual e o que é habitual**, já tendo sido consignado que o **Direito do Trabalho não oferece parâmetros seguros para tal análise (casuística)**. Particularmente, entendemos que **a conjugação de critérios parece ser recurso interessante** para a investigação do que seria habitualidade.

Ao lado da **periodicidade (repetição)**, deve-se atrelar a **uniformidade** (formas ao menos semelhantes de utilidades ou de pagamentos) e a **equivalência** (valores compatíveis) dos ganhos eventuais. O primeiro critério serve para definir propriamente a eventualidade dos pagamentos ou da oferta de utilidades e os outros dois servem para que se apure se é o mesmo “ganho”, pois pode ocorrer de haver alguns “ganhos eventuais”, mas cada um com sua natureza jurídica própria, conforme a análise da uniformidade e da equivalência.

Além da CLT e da Lei nº 8.212/91, a habitualidade é mencionada ainda na Lei nº 10.101/00, que em seu artigo 3º dispõe que não se aplica à PLR “o princípio da habitualidade”. A presença constante da habitualidade como critério definidor da natureza jurídica da verba denota a intenção do legislador de preservar as expectativas geradas no segurado-trabalhador pela prática reiterada. No caso do Direito do Trabalho, a percepção do salário e, na hipótese do Direito Previdenciário, a percepção de eventual e futuro benefício compatível com a sua remuneração habitual.

Note-se que, apesar do dilema ser o mesmo, os critérios e as consequências são distintos em cada um dos ramos do Direito aludidos e que isto se dá em razão da principiologia e das próprias regras jurídicas serem diversas.

No Direito do Trabalho, especialmente diante do disposto no art. 7º, XXVI, da CF, que dá sustentação ao quanto disposto em acordos e convenções coletivas, a jurisprudência reconhece ampla liberdade das partes para deliberarem sobre a natureza jurídica das verbas, seja para integrar ao salário, seja para afastar a natureza salarial, principalmente quando tal é feito em prol dos trabalhadores (hierarquia dinâmica das fontes do Direito do Trabalho – ora vale a lei, ora vale o que convencionado por Acordo ou Convenção Coletiva). Assim foi concebido o Direito do Trabalho para que fosse possível incentivar ou ao menos não desestimular a concessão de certas benesses aos trabalhadores, sem embargo de que, no **silêncio das normas coletivas, a verba ou utilidade integre o salário pelo critério da habitualidade, conjugado com o parâmetro da liberalidade**.

No Direito Previdenciário a lógica é distinta. Tratando-se de Direito Público e, em matéria de custeio previdenciário, de tributo e, não há praticamente nenhuma liberdade para as partes pactuarem natureza da verba, salvo quando expressamente autorizado por lei e, ainda assim, desde que atendidos todos os requisitos para o gozo daquilo que chamamos de isenção (vide Lei nº 10.101/00 – participação nos lucros). Nesse sentido, pode-se concluir, com segurança, que **não há correlação necessária entre o que se estipula no campo trabalhista e o que vale para fins previdenciários.**

Quanto aos abonos, no Direito do Trabalho a regra é a sua integração ao salário, pois, como visto, dispõe o § 1º do art. 457 da CLT que integram “o salário não só a importância fixa estipulada, com o também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador”. Claro que a lei poderá excepcionar esta regra, como o fez no art. 144 da CLT, e inclusive aceita-se que o acordo e convenção coletiva o façam, pelas mesmas razões expostas quanto aos ganhos eventuais (vide OJ-SDI1-346).

Na legislação previdenciária não integrará o conceito de remuneração se, como visto, **estiver expressamente desvinculado do salário**. Mas o que seria “expressamente desvinculado do salário”? Entendemos que a desvinculação **somente pode decorrer de lei**, pois, do contrário, poderiam as próprias partes estabelecer a natureza dos abonos, o que afronta o **princípio da estrita legalidade** e, portanto toda a lógica vigente no custeio previdenciário. Esta interpretação é consentânea ao disposto no **art. 214, § 9º, V, j, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.**

Entendemos que, mesmo a lei não tendo distinguido entre desvinculação pela lei ou pelas partes, aqui cabe ao intérprete distinguir com base na interpretação sistemática, pois o ordenamento oferece resposta adequada pela principiologia, toda calcada na reserva de lei, mormente para o estabelecimento de isenção (art. 176 do CTN), nunca permitindo às próprias partes convencionarem tal benesse. Com efeito, as partes, quando muito, cumprem os requisitos da lei para o gozo de isenção, mas, no Direito Previdenciário e no Direito Tributário, jamais, definem a natureza jurídica da verba por condição potestativa, ainda que por intermédio de Acordo ou Convenção Coletiva. Se aqui vale invocar o art. 7º, XXVI, da CF, como sói ocorrer no Direito do Trabalho, em qualquer outra situação do Direito Previdenciário será lícito às partes convencionar a natureza jurídica das verbas.

É verdade que, em trecho anterior do presente voto, afirmamos que onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). Mas aqui a situação é diferente. Trata-se de distinguir em razão da inexorável presença do princípio da reserva de lei. Portanto, não estamos entrando em contradição ao afirmarmos que o silêncio da lei deve ser interpretado no sentido de que a desvinculação somente pode decorrer de lei. Como se sabe, o princípio tem função normativa, razão pela qual cabe a sua invocação sempre que for apto a complementar o texto normativo.

Na situação anterior, não havia princípio a ser invocado na distinção entre utilidade e pecúnia para fins de definição dos ganhos habituais, razão pela qual realmente cabe a aplicação do aforismo: onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*).

Como visto, diante da principiologia e das próprias regras jurídicas aludidas, o Direito do Trabalho efetivamente permite que, em negociação coletiva, as partes estipulem a natureza das verbas. Ocorre que no Direito Previdenciário o quadro normativo é outro, razão pela qual somente a lei pode desvincular o abono.

Em resumo, concluímos até aqui que: os ganhos eventuais podem ser em pecúnia ou em utilidades e não sofrem incidência de contribuição previdenciária. Os abonos somente não sofrem incidência de contribuição previdenciária se legalmente desvinculados do salário.

Ocorre que **os abonos podem constituir ganhos eventuais.**

Portanto, podemos concluir que **os abonos não sofrem incidência de contribuição previdenciária se legalmente desvinculados do salário ou se constituírem ganhos habituais.**

É verdade que, originalmente, o abono, representava – e por vezes ainda representa - um adiantamento ou uma substituição de reajuste pela defasagem salarial, a fim de amenizar a defasagem salarial (normalmente, habituais) ou substituir reajuste de salários inadimplidos no tempo devido (normalmente, eventuais), mas nem sempre isto ocorre, bastando citar o “abono assiduidade” ou o “abono de férias” que por vezes são encontrados como formas de remuneração.

Em qualquer dessas hipóteses, tais ganhos podem ocorrer com constância ou eventualmente. Assim, haverá abonos previstos, repetidamente, em Acordos ou Convenções Coletivas de Trabalho, pagos ano a ano, de forma habitual e que, por tal razão, não poderão ser enquadrados no conceito de “ganhos eventuais”, mas, para tanto, **deve a autoridade fiscal demonstrar a habitualidade dos pagamentos.** Para estes, concluiríamos pela natureza de verba remuneratória, ainda que previstos em Acordos em Convenções Coletivas.

Deve-se atentar ainda que é lição elementar de Direito que a natureza jurídica dos atos praticados, dos fatos ocorridos ou das relações jurídicas que se estabelecem decorrem da forma como efetivamente se mostram na realidade, não podendo ser feito o seu enquadramento legal tomando por base o *nomen iuris* atribuído pelas partes ou por terceiros. Aqui podemos citar o princípio da verdade material ou o princípio da primazia da realidade, que vão no sentido da ideia que se propõe.

Portanto, desde que constituam verdadeiros ganhos eventuais, as verbas podem ser denominadas de bônus, gratificação, prêmio, bonificação, abono, que sempre serão ganhos eventuais. E o contrário é verdadeiro, pode ser denominada de prêmio, por exemplo, que é verba tributável, a rigor, que se restar demonstrado o caráter absolutamente eventual, não haverá incidência de contribuição previdenciária pela regra isentiva exaustivamente invocada. É verdade que a eventualidade (ocorrência da isenção) deve ser demonstrada pelo contribuinte, mas, para isto, é preciso que a autoridade fiscal lhe exija a comprovação.

Apesar de tudo quanto exposto, é preciso reconhecer que nossas conclusões são parcialmente contrárias à jurisprudência do STJ:

ATO DECLARATÓRIO Nº 16 /2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que 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 , DECLARA 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).

Brasília, 20 de dezembro de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

No caso dos autos, o abono é desvinculado do salário (no sentido pretendido pelo Ato Declaratório e não no nosso, como visto), na medida em que pago em valor fixo para todos os empregados, inclusive os dispensados sem justa causa, independentemente da remuneração percebida pelos mesmos. Outrossim, não restou demonstrado ser habitual, pois foi apurado uma única vez, em uma mesma competência, de sorte que, tanto pela nossa compreensão (abono enquanto ganho eventual), como daquela que se extrai do Ato Declaratório, a verba não deve sofrer incidência de contribuição previdenciária.

O mesmo vale para a rubrica “Indenização Adicional”, pois esta tem cabimento apenas nas hipóteses de dispensa sem justa causa ocorridas no período em que vigente o Acordo e Convenção Coletiva. Aqui nos restringimos a analisar a habitualidade sob a perspectiva da (repetição), posto que há sempre um único pagamento, não havendo necessidade de se socorrer à análise da uniformidade (formas ao menos semelhantes de utilidades ou de pagamentos) e da equivalência (valores compatíveis).

Também expressamos nossa dispensa quanto à exigência de que o pagamento seja uma liberalidade do empregador, pois, como visto, tal requisito não consta da legislação previdenciária, diferentemente da CLT, que estipula em seu artigo 457, parágrafo 1º, que as gratificações ajustadas integram o salário (e, portanto, as por liberalidade não).

Portanto, tanto o “Abono Único” quanto a “Indenização Adicional” devem ser excluídas do lançamento, em razão das conclusões do Ato Declaratório nº 16/2011, bem como por constituírem “ganhos eventuais”, ao menos pelo que consta dos autos, em especial do Relatório Fiscal.

Multa. Juros. Aduz a recorrente, ainda, que não há previsão legal para a incidência da Taxa Selic sobre as multas lançadas.

Vejamos o que determina a legislação a respeito:

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

Lei n.º 9.430/96

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

(...)

*§ 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

(destaques sempre nossos)

É sabido que, no Direito, as relações jurídicas obrigacionais pressupõem a existência de credores e devedores (vide nomenclatura classicamente adotada pelos nossos Códigos Civis de 1916 e 2002). Portanto, podemos afirmar que, a cada obrigação, há um correspondente um crédito e um respectivo débito.

No entanto, o Código Tributário Nacional e a legislação tributária em geral atribuem um sentido particular ao crédito tributário, de sorte que ele não surgiria concomitantemente à obrigação tributária (artigo 113, § 1º, do CTN), como se imaginaria em uma relação jurídica de qualquer outro ramo do direito, mas somente com a sua devida formalização, em regra pelo lançamento tributário (artigo 142 do CTN).

Aqui cabe fazer algumas ressalvas. O fato de o Direito Tributário definir a constituição do crédito tributário como uma etapa evolutiva na formação da exigibilidade, liquidez e certeza da obrigação tributária, não impede que reconheçamos a existência de um crédito jurídico, na acepção comum do Direito, até porque não há obrigação sem crédito e débito correspondente, como afirmado anteriormente. Tal concepção apenas representa uma posição garantista do legislador face a eventuais abusos do Estado, até porque o Estado é o único ente de nossa sociedade que pode constituir, unilateralmente, um crédito líquido, certo e, futuramente, exigível. Portanto, a estrutura normativa da obrigação tributária não é excludente do conceito vulgar de crédito (e de débito), apenas devemos estar atentos que este crédito é diferente daquele constituído na forma da legislação tributária.

Pois bem. Estabelece o artigo 142 do CTN que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento e que este inclui a obrigação tributária principal

e, ser for o caso, a “penalidade cabível”. Ora, sendo a multa é penalidade, é inequívoco que a multa de ofício faz parte do crédito tributário e, assim, inclui-se na referência que o artigo 161 do CTN faz à incidência de juros de mora.

Quanto ao conceito de débito, referido pelo artigo 61 da Lei n. 9.430/96, pode-se afirmar, após a prévia incursão nos conceitos gerais do Direito, que o débito corresponderá à obrigação não paga no vencimento. Este inadimplemento, no Direito Tributário, pode ocorrer sem formalização da exigência pela autoridade administrativa (crédito jurídico na acepção geral do Direito ou mera obrigação tributária, como afirmado anteriormente); ou com a formalização da exigência, seja pela autoridade administrativa, seja por ato do contribuinte (crédito tributário constituído).

Em ambos os casos, teremos o débito, sendo que na hipótese de formalização pela autoridade administrativa, o débito será integrado pelo tributo e também pela penalidade (multa de ofício), nos termos do já referido artigo 142 do CTN . Ademais, a previsão do *caput* do artigo 61 da Lei n° 9.430/96 é ampla, incluindo qualquer débito decorrente de tributos não recolhidos.

Repetimos aqui o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mencionado na decisão *a quo*:

Acórdão CSRF/0400.651, de 18/09/2007

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.

(...)

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

(...)

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

(...)

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do

descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

(...)

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9439/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

(...)

(grifos nossos)

Outra não é a conclusão que se extrai da Súmula CARF nº 4, que também faz referência à incidência ampla, de todos os “débitos tributários”:

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

Por fim, é bom que se ressalte que a matéria encontra-se pacificada no STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Demonstrada a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conclui-se ser improcedente o inconformismo da recorrente.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para reconhecer como decadentes as competências anteriores a 06/2004, inclusive; e para excluir do lançamento os valores lançados a título de “Abono Único” (Ato Declaratório nº 16/2011) e a título de “Indenização Adicional” (ganhos eventuais”).

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator