

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº 35301.009859/2005-97
Recurso nº 145.026 Voluntário
Matéria Terceiros (Fundo Aeroviário)
Acórdão nº 205-01.391
Sessão de 02 de dezembro de 2008
Recorrente VARIG S/A VIAÇÃO AÉREA RIOGRANDENSE
Recorrida DRP RIO DE JANEIRO-CENTRO/RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2003 a 31/12/2004

AÇÃO JUDICIAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

A suspensão da exigibilidade do crédito (artigo 151 do CTN) não impede o Fisco de proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória (art. 142 do CTN) e visa impedir a ocorrência da decadência.

AÇÃO JUDICIAL RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO MATÉRIA DIFERENCIADA

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, conforme art. 126, § 3º, da Lei nº 8.213/91, combinado com o art. 307 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

O julgamento administrativo limitar-se-á à matéria diferenciada, se na impugnação houver matéria distinta da constante do processo judicial.

MULTA DE MORA. NÃO INCIDÊNCIA.

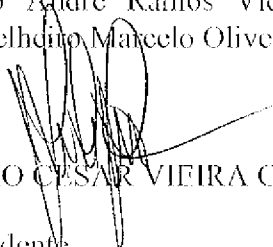
Aplicam-se às contribuições previdenciárias o disposto no artigo 63, §2º da Lei nº 9.430/96, quanto à interrupção da multa de mora.

SALÁRIO INDIRETO Incide contribuições previdenciárias sobre toda e qualquer vantagem atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quinta câmara do segundo conselho de contribuintes, Por maioria de votos, foi dado provimento parcial ao recurso, vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira que negava provimento ao recurso. Ausência justificada do Conselheiro Marcelo Oliveira.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente



LIEGE LACROIX THOMAS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Marco André Ramos Vieira, Damiano Cordeiro de Moraes, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriana Sato e Edgar Silva Vidal (Suplente)

Relatório

Trata a presente notificação da contribuição para o Fundo Aeroviário, a cargo da empresa e incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, no período de 01/2003 a 12/2004.

O relatório fiscal da notificação, às fls. 967/969, diz que a contribuição do Fundo Aeroviário é objeto da Ação Ordinária nº 99.0009651-7, que tramita na 28ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro. Aduz que os valores lançados na NFLD estão com sua exigibilidade suspensa devido à decisão judicial, ficando sobrestada a cobrança até o trânsito em julgado da demanda.

Diz, também, o relatório fiscal, que além dos valores constantes das folhas de pagamento da empresa, foram considerados como base contributiva o auxílio-aluguel, a diferença dos valores constantes da folha de pagamento para os funcionários lotados no exterior e os efetivamente pagos e gratificação paga a título de participação nos lucros em desacordo com a legislação vigente.

Após impugnação, decisão-notificação julgou o crédito procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso tempestivo onde alega, em síntese:

- a) a tempestividade do recurso;
- b) que os supostos débitos contidos na NFLD permanecem com a exigibilidade suspensa por força da decisão judicial vigente e eficaz;
- c) que a cobrança da contribuição sobre o Fundo Aeroviário está incidindo sobre verbas de natureza indenizatória, como auxílio-aluguel; valores pagos aos funcionários expatriados e participação nos resultados;
- d) a nulidade do lançamento, pois crédito foi cobrado com juros e multa, quando não cabiam, em razão da ação judicial;
- e) discorre sobre o mérito da notificação, dizendo que a contribuição para o Fundo Aeroviário não foi recepcionada pela Constituição Federal; que possui a mesma destinação da contribuição previdenciária, o financiamento da seguridade social; a CF impede a bi-tributação; a contribuição para o Fundo Aeroviário deixou de ser exigível com a nova Constituição, nos termos do art. 34 do ADC I e o art. 36, extinguiu os fundos existentes e não ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos, sendo que o Fundo Aeroviário deixou de existir a partir de 05 de outubro de 1990.

Requer a reforma da decisão recorrida, com a conseqüente anulação do débito lançado na NFLD. Alternativamente, que seja expurgada a multa moratória que lhe foi indevidamente imposta.

Os autos foram julgados pela 02ª CaJ e o Acórdão de fls. 1110/1123, converteu o julgamento em diligência para que a Procuradoria Federal Especializada trouxesse os seguintes esclarecimentos:

- certidão cartorária e objeto e pé da Ação Ordinária nº 99.0009651-7,
- cópia da sentença da Ação Ordinária,
- efeito em que recebida a Apelação no TRF da 2ª Região,
- prova de não vigorar qualquer medida judicial suspensiva de exigibilidade do crédito tributário na data da lavratura da NFID, em 06/07/2005

Às fls. 1216/1217, a Procuradoria Geral Federal se manifesta e anexa às fls. 1139/1215, os documentos solicitados na diligência, informando que o recurso de apelação foi recebido no duplo efeito; que na forma da certidão de objeto e pé, o recurso de apelação nº 1999.51.01.009651, está aguardando inclusão em pauta de julgamento e em 06/07/2005 havia decisão judicial determinando a suspensão da exigibilidade do crédito, vez que a sentença de improcedência foi publicada em 10/01/2002 e o efeito suspensivo do agravo foi deferido em 30/10/2002, quando se tornou inexigível a contribuição ao Fundo Aeroviário e compensável o que foi recolhido a título da referida contribuição.

Os autos retornaram à 2ª CaJ, que novamente os converteu em diligência para que fosse dada ciência ao contribuinte das informações e documentos acostados pela Procuradoria, com abertura de prazo para manifestação.

Cientificada a recorrente e esgotado o prazo sem manifestação, retornaram os autos para julgamento.

É o relatório

Voto

Conselheira LIEGE LACROIX THOMASI, Relatora

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

O presente lançamento refere-se às contribuições para o Fundo Aeroviário que estão sendo discutidas judicialmente através da Ação Ordinária nº 99.0009651-7, que tramita na 28ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro e que foram levantadas com o objetivo de prevenir a decadência.

As bases contributivas foram o auxílio-aluguel, os valores pagos aos empregados expatriados e a participação nos resultados.

Somente nos casos previstos no artigo 151 do Código Tributário Nacional é se suspende a exigibilidade do crédito tributário, situações as quais não se enquadra a recorrente:

Art. 151 Suspendem a exigibilidade do crédito tributário

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, (Incluído pela Lcp nº 104 de 10.1.2001)

VI - o parcelamento (Incluído pela Lcp nº 104 de 10.1.2001)

O Princípio da Tutela Jurisdicional Absoluta, previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, veda que sejam afastadas da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Quem se sentir ameaçado ou violado em seus direitos pode recorrer ao judiciário e este não pode eximir-se da apreciação e solução da matéria. Sobrepondo-se suas decisões às soluções na esfera administrativa sobre a mesma matéria, seria inócuo um julgamento por este colegiado que, após a decisão judicial, observaria o afastamento da solução proposta.

Nesse sentido, ocorrerá renúncia ao contencioso quando a ação judicial tiver por objeto “idêntico pedido” sobre o qual versa o processo administrativo, em inteligência ao art. 126, §3º, da Lei nº 8.213/91 combinado com o art. 307 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

Art. 126 Das decisões do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS nos processos de interesse dos beneficiários e dos contribuintes da Seguridade Social caberá recurso para o Conselho de Recursos da Previdência Social, conforme dispuser o Regulamento (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997).

(-)

§ 3º A propositura, pelo beneficiário ou contribuinte, de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

Considera-se “idêntico pedido” a coincidência incontestável da pretensão, de forma que as soluções judicial e administrativa possam ser diametralmente opostas, afastando-se, conseqüentemente, a segunda. Desta forma, faz-se necessário analisarem lançamento e petição inicial para se verificar a aptidão da decisão judicial para solução dos fatos geradores levantados pela fiscalização. Quanto aos demais o processo administrativo deve prosseguir normalmente.

É oportuno esclarecer, entretanto, que não há que se confundir “suspensão da exigibilidade do crédito tributário” com a impossibilidade de lançamento. A “suspensão” refere-se tão somente a exigibilidade do crédito previdenciário por via de execução, ou seja, do adimplemento forçado em juízo, impedindo que sejam praticados, contra o sujeito passivo, atos de natureza coercitiva, ainda que esgotada a fase administrativa.

Assim, ao contrário do que pretende a recorrente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afeta a legitimidade do lançamento que lhe constitui. Em regra, quando o contribuinte ajuíza ação para afastar a cobrança de determinada contribuição, não fica a Fazenda Pública impedida de proceder ao lançamento, pois este, segundo o parágrafo único do art. 142 do CTN, constitui atividade vinculada e obrigatória da autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional.

Neste sentido, é a inteligência do Superior Tribunal de Justiça, consolidado em acórdão da lavra da Segunda Turma, cuja ementa é ora transcrita:

"TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - MEDIDA LIMINAR - RECURSO ADMINISTRATIVO - LANÇAMENTO - EFETIVAÇÃO DE NOVOS LANÇAMENTOS - POSSIBILIDADE - CTN, ARTS 151, I E III E 173 - PRECEDENTES. A concessão da segurança requerida suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não tem o condão de impedir a formação do título executivo pelo lançamento, paralisando apenas a execução do crédito controverso" (STJ Segunda Turma - REsp 75075 - Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ 14.04 2003, p. 206) "

Cabe assinalar que o prazo decadencial não se interrompe nem se suspende com a interposição de medida judicial, fluindo a partir da ocorrência do fato gerador ou da data prevista em lei, e, em razão disso, eventual demora na solução do processo judicial poderia acarretar a perda do direito de constituir o crédito pelo lançamento, caso a recorrente fosse vencida no pleito judicial.

Assim, verifico que a fiscalização agiu no estrito cumprimento de seu dever legal, eis que o lançamento é ato vinculado e obrigatório, procedendo corretamente ao lançar o crédito previdenciário, o qual ficará com sua exigibilidade suspensa até o final da demanda judicial ou até decisão judicial que lhe possibilite a cobrança.

Compulsando os autos, procedendo-se como acima, constata-se que o pedido de declaração de inexistência da relação jurídico-tributária entre as partes, no que concerne à exigência das contribuições para o Fundo Aeroviário constitui objeto tanto do pedido administrativo quanto do judicial, importando, portanto, em renúncia ao contencioso administrativo. Entretanto, ainda há matéria distinta da discutida em juízo, tendo o sujeito passivo direito ao contencioso administrativo para que seja apreciada a matéria diferenciada. A existência de ação judicial não deve prejudicar, *ipso facto*, o controle da legalidade dos atos administrativos, dentre os quais figura como espécie o lançamento tributário.

No presente caso, estando as contribuições para o Fundo Aeroviário sob a apreciação do Poder Judiciário, não cabe a este colegiado conhecer da matéria.

Todavia, devem ser analisadas as demais arguições da recorrente quanto à multa moratória e as bases de incidência.

De acordo com os elementos constantes dos autos, no caso sob exame, a recorrente está amparada por decisão proferida em 30/10/2002, no Agravo de Instrumento interposto pela mesma, sendo que o recurso de apelação restou recebido no duplo efeito, autorizando o contribuinte a deixar de recolher as contribuições devidas ao Fundo Aeroviário, bem como promover a compensação com as contribuições previdenciárias. Atualmente, o recurso de apelação está aguardando inclusão em pauta de julgamento.

Entendo que se deve aplicar o disposto no artigo 63, §2º da Lei nº 9.430/96 e no artigo 491 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005, para a exclusão da multa de mora, pois quando do lançamento havia decisão suspendendo a exigibilidade do crédito lançado, *verbis*:

LEI Nº 9.430, de 27/12/96

Débitos com Exigibilidade Suspensa

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

*§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar **interrompe** a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.*

Art. 491 ()

Parágrafo único. A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo, conforme previsto no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)

No âmbito das contribuições previdenciárias, a sistemática adotada para a aplicação da multa de mora está disciplinada no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, que fixa percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo, *verbis*:

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

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

A

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação,*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte,*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento.

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação,*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) 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.*

Não se pode negar que a multa de mora seja uma penalidade pelo atraso no cumprimento de uma obrigação pecuniária, como é o caso da tributária. Durante o período em que estava favorecido com a medida liminar, o sujeito passivo não estava em mora. Entendeu por bem o legislador afastar a regra geral através da qual atribui-se efeitos retroativos, *ex tunc*, à decisão que posteriormente revoga a medida liminar. A mora é o comportamento do devedor em face do credor no sentido de retardar a prestação pecuniária. Comportamento este que não lhe poderia ser imputado quando prevalece a decisão judicial reconhecendo o tributo indevido.

Considera-se, ainda, que mesmo já existindo a regra expressa na lei, cuidou o órgão fiscalizador, Secretaria da Receita Previdenciária, trazê-la para uma instrução normativa, orientando seus agentes que a cumpram.

Cabe ainda esclarecer que este entendimento somente tem sentido na sistemática das contribuições previdenciárias, onde não se aplica a multa de ofício, mas tão somente a moratória. Consta-se nos artigos 44 e 63 *caput* da Lei nº 9.430, de 27/12/96 que multa de mora e multa de ofício são excludentes entre si. Ou o pagamento é espontâneo, daí com a multa de mora, ou é de ofício, substituindo-se a primeira.

Art.44 Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas (Vide Mpv nº 303, de 2006)

II -isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora,

Para os demais tributos federais, em não havendo pagamento durante os 30 dias seguintes à decisão judicial desfavorável, a multa de ofício é devida porque lhe foi oferecida legalmente a recuperação da espontaneidade e preferiu o sujeito passivo manter-se inadimplente, não em razão do período anterior, em que prevalecia a medida liminar lhe favorável

Como a multa de ofício não é graduada em função do decurso do tempo, como no caso das contribuições previdenciárias, este entendimento, desposado em inúmeros acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, se não reforça o que aqui se defende, ao menos não o contraria:

Art 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. (Vide Lei nº 10 892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte. (Vide Lei nº 10 892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude definida 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 (Vide Lei nº 10 892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006).

Portanto, havendo decisão judicial quando do lançamento do débito, que suspendia a exigibilidade do crédito, deve ser excluída do lançamento a multa de mora aplicada.

No que se refere ao salário-de-contribuição constante da notificação, a recorrente confirma nas razões recursais que efetuava pagamentos a títulos de aluguéis, IPTU, ajuda de custo para seus funcionários quanto à moradia, locomoção e participação nos resultados.

Entretanto, tais pagamentos não eram oferecidos a incidência contributiva previdenciária pois a recorrente os considerava excluídos do salário de contribuição. Porém, o salário indireto se constitui em um ganho habitual que amplia o patrimônio do trabalhador. Consiste, no dizer da melhor doutrina, em toda e qualquer vantagem atribuída ao empregado, sem a qual, para alcançá-la, teria que arcar com o respectivo ônus. Decorre do contrato de trabalho e é ajustado por meio de acordo expresso ou tácito. Importante ressaltar que o ganho habitual, por sua natureza, é sempre remuneratório.

A matéria de ordem tributária é de interesse público, por isso é a lei que determina as hipóteses em que valores pagos aos empregados não integram o salário de contribuição, ficando isentos da incidência de contribuições sociais

Nessa linha, da análise dos autos, verifica-se que os valores pagos pela empresa aos segurados a título de aluguel não se enquadram nas hipóteses previstas em Lei como isentas de contribuições sociais; a Lei 8.212/91, em seu art. 28 inciso IV § 9º alínea "g" e "m" assim determina:

"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)

(

)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)

(.)

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 incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)" (grifos nossos)

Os valores pagos não se enquadram na alínea "g" do § 9º do art. 28 supra citado, posto que não foram pagos em parcela única; tão pouco se enquadram na alínea "m" do mesmo parágrafo. Afirma a recorrente em sua defesa que as despesas referem-se aos alugueis necessários à residência dos funcionários deslocados para trabalhar nos seus estabelecimentos. Portanto, o segurado não foi contratado, mas deslocado, para trabalhar em localidade diversa, e, além disso, trata-se de locação de imóveis para residência de funcionários e não para simples estada a fim de se evitar maiores deslocamentos entre uma jornada e outra de trabalho, ou seja, os valores pagos a título de aluguel o foram pelo trabalho e não para o trabalho;

Ora, como já vimos, em se tratando de deslocamento de funcionários para residir em outra localidade o pagamento somente não seria tributável no caso de ser feito a título de ajuda de custos paga em parcela única; ademais, mesmo se assim não fosse, tais valores teriam que ser pagos para o trabalho, no caso deste se desenvolver em localidade

distante da residência do trabalhador, o que não é o caso -- os imóveis não se localizam distantes de centros urbanos o que descaracteriza sua utilização para o trabalho;

Pelo exposto, a fiscalização corretamente considerou o salário indireto a título de aluguel como salário de contribuição pela sua habitualidade, por ter caráter remuneratório e não indenizatório, logo representa uma vantagem patrimonial para o trabalhador (sem a qual este teria que desembolsar o valor integral do aluguel) e pelo fato de ser prestado pelo serviço e não para o serviço.

Quanto ao salário-utilidade pago aos segurados deslocados para trabalhar em local distante do de sua residência, entendido pela recorrente como ajuda de custo de transporte, alimentação e moradia, é certo que tais benefícios integram a remuneração por força da regra explícita no *caput* do art. 458 da CLT, e por consequência o salário-de-contribuição. Neste mesmo sentido tais pagamentos não estão contemplados nas excludentes do salário de contribuição constantes do artigo 28, parágrafo 9º, da Lei nº 8.212/91

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.

Art. 28 ()

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

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade, (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei 9.528, de 10/12/97,

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 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei 9.528 de 10/12/97 e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

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,
 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;
 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada,
 9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984,
 - 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 9.528, de 10/12/97)
 - h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal,
 - i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977,
 - j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica,
 - l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP. (Alinea acrescentada pela Lei 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; (Alinea acrescentada pela Lei 9.528, de 10/12/97)
- Nota
- Atualmente Ministério do Trabalho e Emprego Denominação instituída pela Medida Provisória nº 1.999-17, de 11/04/2000, em curso
- 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; (Alinea acrescentada pela Lei 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; (Alinea acrescentada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT. (Alinea acrescentada pela Lei 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; (Alinea acrescentada pela Lei 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; (Alinea acrescentada pela Lei 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, (Alinea acrescentada pela Lei 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 20/11/98)

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, (Alinea acrescentada pela Lei 9.528 de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais, (Alinea acrescentada pela Lei 9.528 de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alinea acrescentada pela Lei 9.528 de 10/12/97)

Sendo assim, pelas regras acima, o fornecimento de transporte ou moradia somente não integra o salário-de-contribuição quando necessários para o trabalho, a ser realizado em localidade distante da residência do trabalhador, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estadia

Também quanto aos demais pagamentos de liberalidades efetuados pela empresa, não temos como enquadrá-los nas citadas excludentes do salário de contribuição

Ademais a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º - hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 - determina, expressamente:

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
[sem grifos no original]*

E repisamos que a Lei Orgânica da Seguridade Social, Lei nº 8.212/91, em consonância com a norma constitucional supratranscrita, assim define salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições à seguridade social:

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, (sem grifos no original)*

[]

Frente à disciplina legal supra, denota-se que o fato gerador do tributo em tela está presente no conceito de remuneração, ou seja, todo o plexo de contraprestações efetivadas pelo empregador ao empregado, com o intuito de retribuir o serviço prestado, não sendo relevante o título jurídico utilizado para realizar o pagamento, isto é, o nome da verba não possui relevância, mas sim se, no caso concreto, o montante despendido tem intuito de retribuir o trabalho.

De outra parte, a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre os benefícios da Previdência Social, em seu art. 29 toma o salário-de-contribuição como base para o cálculo do valor do salário de benefício.

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição. Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total do empregado, inclusive sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não-incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

Nesse contexto, os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados são verbas passíveis de incidência previdenciária.

No que tange à participação nos resultados, não há nos autos qualquer prova ou documento que comprove serem os valores pagos aos empregados referentes à PLR Participação nos Lucros e Resultados. A recorrente apenas relata que os pagamentos são efetuados a este título, mas não comprova suas alegações. Não há cópia dos acordos por ventura celebrados e os pagamentos não se limitavam à semestralidade, sendo efetuados em vários meses do ano de 2004.

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa.

A PLR é um direito constitucional do trabalhador:

CF/88:

*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;

Da análise do texto constitucional se conclui que a PLR é um **direito do trabalhador**, que não depende, somente, da existência de lucro, mas, também, da obtenção de um resultado; a PLR não se constitui em remuneração, desde que paga ou creditada conforme definido em lei.

Em 1991, a Lei nº 8.212 institui o plano de custeio da Seguridade Social e no art. 28, define a base de cálculo das contribuições previdenciárias, dispondo, inclusive, sobre parcelas isentas.

Lei 8.212/1991:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso - a **remuneração auferida** em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.*

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

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

Também a lei de custeio, como a Constituição, realinha a necessidade de obediência a uma legislação para que a PLR não seja conceituada como remuneração, e, portanto, fora do alcance da incidência contributiva previdenciária.

Em 29/12/1994 surge a legislação específica, qual seja a Medida Provisória 794, que dispôs sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

Assim, a PLR integra a remuneração, até 29/12/94. Após essa data, com o surgimento da legislação específica, a MP 794, não tem mais natureza jurídica salarial, desde que paga em conformidade com as disposições contidas na MP.

A MP 794 sofreu diversas reedições, convertendo-se, finalmente, na Lei nº 10.101, de 18/12/2000.

A Lei 10.101/2000 prevê várias exigências e vedações, que a PLR deve seguir para estar de acordo com sua lei específica e obter os efeitos previstos.

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.

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

II-convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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.

§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 afins à participação nos lucros ou resultados

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;
- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;
- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais

Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa:

Analisando agora a lei de custeio da Previdência Social, depara-se com o artigo 28, §9º, alínea “j”, *verbis*:

Art. 28 ()

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

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

Portanto, a participação nos lucros ou resultados paga em conformidade com a Lei nº 10.101/2000, não se subsume à definição de salário de contribuição trazida pelo artigo 28, I da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Porém, no caso presente, não há comprovação de que a gratificação pagas aos segurados empregados seja efetivamente Participação nos Lucros e Resultados, devendo, assim, se sujeitar à incidência contributiva previdenciária

Por todo o exposto, estando a NFID *sub examine* parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir do crédito a multa moratória, nas razões ofertadas acima

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2008


LIEGE LACROIX THOMASI