



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

Processo nº 36202.000870/2007-34
Recurso nº 248.473 Voluntário
Acórdão nº 2302-00569 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2010
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PREMIAÇÃO DE INCENTIVO
Recorrente DISTRIBUIDORA LUNAR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DE ATO NORMATIVO.
RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

Escapa à competência deste Colegiado a declaração, bem como o reconhecimento, de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, eis que tal atribuição foi reservada, com exclusividade, pela Constituição Federal, ao Poder Judiciário.

AFERIÇÃO INDIRETA. VÍCIOS. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em vício de constitucionalidade/legalidade o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, os critérios e metodologia de aferição indireta, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na notificação fiscal, o contraditório e a ampla defesa do Sujeito Passivo.

PREMIAÇÃO. PROGRAMA DE INCENTIVO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A verba paga pela empresa a segurados obrigatórios do RGPS, por intermédio de programa de incentivo, tem natureza jurídica de gratificação, sendo portanto fato gerador de contribuições previdenciárias.

FISCO PREVIDENCIÁRIO. COMPETÊNCIA. APURAÇÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

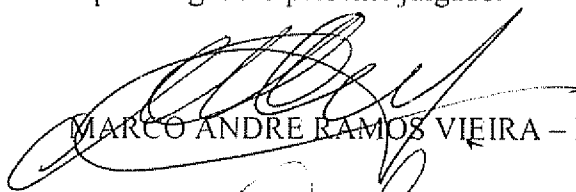
A atuação do Fisco Previdenciário restringe-se à apuração do Salário de Contribuição, conforme definido no art. 28 da Lei nº 8.212/91, pago, creditado ou devido aos segurados obrigatórios do RGPS, e não à mensuração dos salários/remunerações, nos termos dos artigos 457 e 458 da CLT, pagos aos empregados da entidade fiscalizada. ~

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA – Presidente


ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi, Arlindo Costa e Silva, Manoel Coelho Arruda Júnior, Thiago Davila Melo Fernandes e Marco André Ramos Vieira (presidente).

Relatório

Período de apuração MPF : 01/01/1996 a 31/12/2005

Período de apuração do débito: 01/03/2004 a 31/12/2005

Data da lavratura da NFLD : 16/02/2007

Data da Ciência da NFLD: 13/03/2007

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrada em face da Distribuidora Lunar Ltda, compreendendo as seguintes contribuições sociais:

- Contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre os seus respectivos salários de contribuição mensais – Artigos 20 e 30, I, ‘a’ ambos da Lei nº 8.212/91;
- Contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, a cargo da empresa, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados – Art. 22, I da Lei nº 8.212/91.
- Contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, a cargo da empresa, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços – Art. 22, III da Lei nº 8.212/91.
- Contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, a cargo dos segurados contribuintes individuais, incidentes sobre as suas respectivas remunerações - art. 4º da Lei nº 10.666/2003.



- Contribuições sociais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados – Art. 22. II da Lei nº 8.212/91.
- Contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos, a saber, Salário Educação (2,5%); INCRA (0,2%); SESC (1,5%); SENAC (1,0%) e SEBRAE (0,6%).
- Contribuições sociais destinadas ao SEST e SENAT, incidente exclusivamente sobre a remuneração do transportador rodoviário autônomo.

As supra referidas contribuições sociais, conforme delineado no Relatório Fiscal a fls. 64/69, incidem sobre a remuneração paga a segurados empregados e segurados contribuintes individuais a título de premiação, através de cartões FLEXCARD e PREMIUM CARD.

Relata o auditor fiscal notificante que os fatos geradores que deram origem ao presente crédito tributário foram apurados a partir da análise dos seguintes documentos :

- GPS - Guias de Recolhimento, verificadas através do conta-corrente do sistema de arrecadação do INSS;
- Recibos de Pagamento;
- Folhas de Pagamento,
- GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social,
- RAIS;
- Processos Trabalhistas;
- Contratos de Representação Comercial;
- Contratos de Prestação de Serviços;
- Notas Fiscais;
- Relação de Recarga de Cartões;
- Livros Diário e Razão (meio papel e magnético)

Discorre, outrossim, que a empresa concede aos empregados e contribuintes individuais uma premiação, cujo pagamento é efetuado através de valores em créditos, sacáveis em terminais conveniados e através de cartão eletrônico. Cita que tais valores não foram considerados, à época própria, pela empresa, como fatos geradores de contribuição para Seguridade Social e Terceiros.

Informa que tal sistema de premiação foi contratado à empresa Incentive House S/A, para premiação através de cartão eletrônico, FLEXCARD e "PREMIUM CARD", conforme contrato datado de 03/02/2004 e aditivo datado de 03/06/2005.


3

Pelo contrato, a contratada se obriga a fornecer, contra o pagamento do valor impresso e/ou creditado, cartões eletrônicos, nos valores e quantidades requisitadas, e, para tanto, oferecer por meio de instituições financeiras credenciadas à Incentive House, terminais eletrônicos que possibilitem a utilização dos cartões Premium Card e Flexcard, e ainda, estabelecimentos credenciados à Rede Shop para utilização dos cartões Premium Card, e estabelecimentos credenciados a Rede Cheque Eletrônico para utilização dos cartões FLEXCARD que atendam as necessidades da Cliente.

Nos termos do contrato, a contratada oferece e otimiza o sistema de premiação, contudo os critérios, valores, tipo de prêmio e beneficiários são definidos pela recorrente

Consta no Relatório Fiscal que, no período analisado, a empresa Incentive House disponibilizou aos premiados, através de cartões eletrônicos "FLEXCARD" - no período de 02/2004 a 05/2005 e, "PREMIUM CARD"- no período de 06/2005 a 12/2005, os recursos alocados pela Distribuidora Lunar Ltda para o pagamento dos prêmios por esta concedidos.

Dessa forma, a prestação do serviço é faturada em Nota Fiscal de serviço, onde consta o valor dos recursos a serem repassados aos premiados, acrescido do montante de 4%, a título de comissão pelo serviço prestado.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 186/209.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Vitória/ES lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 378/383, julgando procedente a Notificação Fiscal e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dias 08 de maio de 2007, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 387.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 388/414, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que houve insuficiência no apontamento específico da hipótese normativa autorizadora do arbitramento da base de cálculo, operado nas competências março a agosto de 2004, fato que conduziria à nulidade do lançamento.
- Que o arbitramento levado a efeito é inconstitucional, por violação ao princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica.
- Que os agentes do INSS não tem competência para desconfigurar relações jurídicas estabelecidas entre empresas, e que as relações de trabalho/emprego são fiscalizadas por dois órgãos: o Ministério do Trabalho e o Poder Judiciário (Justiça do Trabalho).
- Que as premiações concedidas pelas empresas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, forte no argumento de que, quando os prêmios são concedidos, em função de campanhas de incentivo, sem caráter de habitualidade, não apresentam natureza salarial.



- Que a finalidade dos prêmios decorrentes de campanhas de incentivo não é retribuir qualquer espécie de trabalho prestado. Alega que a premiação depende do cumprimento de metas, servindo aquelas quantias não como remuneração, mas como recompensa, incentivando o colaborador. Depende de suas características pessoais, tais como talento, competência e dedicação, sendo os prêmios concedidos de maneira aleatória, em razão do desempenho, sem qualquer habitualidade.

Ao fim, requer que o presente recurso seja julgado procedente para reformar a decisão recorrida e considerar insubsistente a NFLD Nº 37.019.893-0, desconstituindo-a na forma da lei

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA, Relator

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi validamente e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 10/08/2007, sexta-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na segunda-feira seguinte, diga-se, 13/08/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 05 de setembro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso. Dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

2.1. DA AFERIÇÃO INDIRETA

O recorrente alega ter havido insuficiência no apontamento específico da hipótese normativa autorizadora do arbitramento da base de cálculo, operado nas competências março a agosto de 2004, fato que conduziria à nulidade do lançamento.

Tal alegação não se coaduna com a realidade dos fatos, razão pela qual não merece acolhida.

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta.

Tal excepcionalidade, no caso das contribuições previdenciárias, encontra-se prevista no §3º do art. 33 da lei que rege o custeio da Seguridade Social, conforme devidamente pontuado no relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD, a fl. 44, que pela sua relevância para o adequado deslinde da questão, o transcrevemos.



Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art 33 Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição, e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

()

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)

Compulsando os Termos de Intimação para Apresentação de Documentos a fls. 56/57, verificamos que o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar uma série de documentos, a partir dos quais a base de cálculo em questão poderia ser apurada de forma precisa. Ocorre que nem todos esses documentos foram apresentados, como informa o auditor fiscal notificante em seu Relatório Fiscal, a fls. 64/69, *in verbis*:

Assim, no período analisado constamos que a empresa contratada disponibiliza ao(s) premiado(s) através de cartões eletrônicos "FLEXCARD" - no período de 02/2004 a 05/2005 e, "PREMIUM CARD"- no período de 06/2005 a 12/2005, os recursos alocados pela Distribuidora Lunar Ltda para o pagamento dos prêmios concedidos

()

Em relação aos pagamentos efetuados através dos cartões de premiação FLEXCARD e PREMIUM CARD a empresa só apresentou o Relatório de Recarga de Cartões, onde é possível identificar o beneficiário do prêmio, para o período de 08/2004 a 12/2005, conforme demonstrado nas Planilhas cujo código de levantamento é PRE e TAP.

Para o período de 03/2004 a 08/2004 os valores foram apurados pelos lançamentos contábeis, tendo sido deduzido o percentual de 4% correspondente à comissão de serviço paga a Incentive House S A, estando as notas fiscais discriminadas na planilha código de levantamento IH.

Pelo visto, no período de 02/2004 a 12/2005 as premiações foram efetuadas através dos cartões FLEXCARD e PREMIUM CARD, em relação aos quais a empresa só apresentou o relatório de recarga. Conforme consignado no Relatório Fiscal, somente no período de agosto/2004 a dezembro/2005 foi possível identificar o beneficiário dos prêmios.



Mostrou-se pois deficiente a documentação fornecida pelo recorrente, o que autorizou o manejo da aferição indireta.

Cumprе ressaltar que, inserida nos termos da cláusula 3.1.2.1. do contrato firmado com a Incentive House, encontra-se a obrigação do recorrente de pagar os valores a serem distribuídos aos beneficiários mediante cartões de premiação, bem como a comissão pela prestação do serviço, *in casu*, de 4 %, o que demonstra que a aferição indireta promovida pelo auditor fiscal notificante, se não espelhou de forma real a base de cálculo das contribuições previdenciárias, próximo dela chegou, cabendo ao Sujeito Passivo, o ônus da prova em contrário, a teor do art. 33, §3º, *in fine*.

2.1 - A INCENTIVE HOUSE, por força deste contrato, obriga-se a

2.1.3. - Disponibilizar os recursos alocados pelo CLIENTE, para pagamento dos prêmios por ele concedidos, quando da utilização dos cartões FLEXCARD, FLEX COMPRAS, PREMIUM CARD e PRESENTE PERFEITO, assim como os bônus TOP PREMIUM e TOP PREMIUM TRAVEL, no prazo de 2 dias úteis contados da data da comprovação do pagamento pelo CLIENTE, desses recursos, bônus e comissão da INCENTIVE HOUSE; (grifos nossos)

(...)

3.1 - O CLIENTE, por força deste contrato, obriga-se a

3.1.2. - Pagar à INCENTIVE HOUSE:

3.1.2.1.- Os valores a serem disponibilizados nos cartões e/ou impressos nos bônus, bem como a respectiva comissão de serviços; (grifos nossos)

Não vislumbramos pois qualquer vício que possa macular, formal ou materialmente, o procedimento levado a cabo pela fiscalização.

2.2. DA CONSTITUCIONALIDADE DO ARBITRAMENTO

Reage o recorrente em face da suposta inconstitucionalidade do arbitramento levado a efeito pela fiscalização, ao argumento de que estaria violando princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica.

Tal assertiva não merece o abrigo deste Colegiado.

A utilização da aferição indireta encontra-se prevista no art. 33, §3º da Lei nº 8.212/91, a qual, a todo saber, ostenta presunção *juris tantum* de constitucionalidade, a qual somente pode ser afastada pelo Poder Judiciário, na conformação da competência traçada pela CF/88.

Nesse cenário, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.



Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer seqüela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ademais, perfilhando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, e considerando, conforme já demonstrado alhures, que a aferição indireta promovida pela fiscalização operou-se nos limites das condições de contorno alçadas pela lei, impedido se encontra este colegiado de apreciar tais alegações e propalar declarações de inconstitucionalidade, tão veementemente defendida pelo recorrente, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Vencidas as preliminares, passamos a análise do mérito.

3. DO MÉRITO

3.1. DA COMPETÊNCIA DOS AGENTES DO FISCO

Alega o recorrente que os agentes do INSS não tem competência para desconfigurar relações jurídicas estabelecidas entre empresas, e que as relações de trabalho/emprego são fiscalizadas por dois órgãos: o Ministério do Trabalho e o Poder Judiciário (Justiça do Trabalho).

Tal rogativa não é digna de sorte melhor que as anteriores.

Muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social - RGPS qualificado com “segurado empregado” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, mas sim, a pessoa física especificamente conceituada, para fins previdenciários, no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

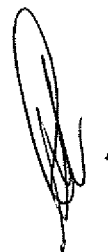
Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário

Parágrafo único Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12 São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas

I - como empregado.



- a) *aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado,*
- b) *aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas,*
- c) *o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior,*
- d) *aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular,*
- e) *o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;*
- f) *o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional,*
- g) *o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)*
- i) *o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- j) *o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social, (Incluído pela Lei nº 10.887, de 2004).*

II - como empregado doméstico: aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os conceitos de “empregado” e “segurado empregado” presentes nas legislações trabalhista e previdenciária, respectivamente, são plenamente distintos. Esta qualifica como “segurado empregado” não somente os trabalhadores tipificados como “empregados” na CLT, mas, também, outras categorias de laboristas. De outro eito, determinadas categorias de trabalhadores tidas como “empregados” pela CLT podem não ser qualificadas como segurados empregados para os fins da colimados pela lei de custeio da Seguridade Social.



Exemplo emblemático do que acabamos de expor é o caso dos empregados domésticos. Malgrado este trabalhador ser qualificado como *empregado* pela Consolidação Laboral, para a Seguridade Social tal trabalhador não integra a categoria de “*segurado empregado*”, art. 12, I da Lei nº 8.212/91, mas, sim, a de “*segurado empregado doméstico*”, art. 12, II da Lei nº 8.212/91, uma classe absolutamente distinta da de “*segurado empregado*”, com regras de tributação completamente diversas daquelas aplicáveis aos “*segurados empregados*”.

Dessarte, é irrelevante para fins de custeio da seguridade social o conceito de “*empregado*” estampado na Consolidação das Leis do Trabalho. Prevalecerá, sempre, para tais fins, a conformação dos segurados obrigatórios abrigada nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, para os fins do custeio da Seguridade Social, serão qualificados como segurados empregados, e nessa qualidade se subordinando empregador e segurados às normas encartadas na Lei nº 8.212/91, as pessoas físicas que prestarem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, aqui incluídos os órgãos públicos por força do art. 15 da Lei nº 8.212/91, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Da mesma forma como ocorre em relação aos segurados empregados *versus* empregado, os conceitos de salário/remuneração e Salário de Contribuição, embora semelhantes, eles também não se confundem. Tratam-se de institutos distintos, aquele, inerente ao Direito do Trabalho - artigos 457 e 458 da CLT -, este, atávico ao Direito Previdenciário, e, nos termos da lei, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

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

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

Todavia, o caráter de constância somente se verifica na eterna propensão à mudança. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes



o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

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

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

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a realizar uma re-leitura do termo *remuneração*, e a interpretá-la não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho. Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos do contrato de trabalho no qual a partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No contexto atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*.

Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, e assim adiante...

Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de *mera liberalidade*, todas elas ostentam em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, rubricas típicas como 13º terceiro salário, férias, final de semana remunerado, as faltas justificadas, etc. passam a integrar o conceito de remuneração pois se consubstanciam verbas pagas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida pelo trabalho direto. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

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

()

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



Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT. Cite-se, exemplificativamente, a definição jurídica do Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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



- a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade, (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;
- c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976,
- d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- e) as importâncias (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- 1 previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
 - 2 relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
 - 3 recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
 - 4 recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
 - 5 recebidas a título de incentivo à demissão,
 - 6 recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT, (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998)
 - 7 recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário, (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
 - 8 recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998)
 - 9 recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984, (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998)
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria,
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT, (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinqüenta por cento) da remuneração mensal,
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977,
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP, (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)



m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho, (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa, (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965, (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

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

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

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

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

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



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

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário,

II - outorga de isenção,

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, sob o foco de tudo o que até o momento foi apreciado, verificamos que, em seu atuar de ofício, os auditores do fisco não se encontram atentos à mensuração dos salários ou das remunerações dos empregados da entidade fiscalizada, mas, sim, a apurar o Salário de Contribuição dos segurados obrigatórios da Seguridade Social, no exercício da competência que lhe foi reservada pela Lei.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição, e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

(...)

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

3.2. DA NATUREZA JURÍDICA DAS PREMIAÇÕES

Destaca o recorrente que a finalidade dos prêmios pagos em razão de campanhas de incentivo não é retribuir qualquer espécie de trabalho prestado. Alega que a premiação depende do cumprimento de metas, servindo aquelas quantias não como remuneração, mas como recompensa, incentivando o colaborador. Depende de suas características pessoais, tais como talento, competência e dedicação, sendo os prêmios concedidos de maneira aleatória, em razão do desempenho, sem qualquer habitualidade.

Tal argumentação é totalmente descabida.

Na hipótese *sub oculi*, não é exigida áurea mestria para perceber que tais pagamentos ostentam natureza jurídica de gratificação. Da pena de Plá Rodriguez, citado por



Mascaro Nascimento, grafou-se singular conceito de gratificações como as *“somas em dinheiro de tipo variável, outorgadas voluntariamente pelo patrão aos seus empregados, a título de prêmio ou incentivo, para lograr a maior dedicação e perseverança destes*

Mostra-se valioso relembrar, no que pertine à natureza de liberalidade das gratificações, as palavras de Cabanellas: *“provado ou comprovado o caráter habitual, geral, invariável e periódico da gratificação, esta perde a sua voluntariedade característica, para se converter em obrigatória; então, deixa de ser liberalidade para se transformar em direito exigível pelo trabalhador e inescusável pelo empregador”* (Guillermo Cabanellas de Torres, Compendio de Derecho Laboral, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1968)

Aduz o recorrente que o prêmio não é retribuição a qualquer espécie de trabalho prestado. Ele depende das características pessoais do beneficiário, tais como talento, competência e dedicação. Ora... se o mais talentoso, dedicado e competente empregado da empresa não conseguir atingir a meta, ele receberá o prêmio? Obviamente que não!

Ao mesmo tempo, pondera que a premiação depende do cumprimento de metas, servindo aquelas quantias não como remuneração, mas como recompensa, incentivando o colaborador. O que é isso senão uma gratificação de desempenho?

Cita, em seguida, que os prêmios concedidos de maneira aleatória, em razão do desempenho, sem qualquer habitualidade. Ora... Se são concedidos em razão do desempenho, acreditamos que seja o desempenho do esforço e dedicação do premiado, e, não, o desempenho de sua sorte. Aqui sim seria o prêmio concedido de forma aleatória.

Quanto a habitualidade, basta o trabalhador atingir a meta todos os meses. Note-se que, nessas hipóteses, o empregado poderá, inclusive, exigir judicialmente o pagamento do prêmio.

Por tudo o quanto foi ora discutido, avulta que o benefício auferido pelos beneficiários das premiações oferecidas pela recorrente, dada a sua natureza jurídica de gratificação e por não constar expressamente no rol *numerus clausus* de hipóteses de não incidência tributária, constitui-se parcela integrante do Salário de contribuição dos segurados, estando sujeito, por decorrência legal vinculante, à incidência de contribuições sociais previdenciárias.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.


ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator

