



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

**Processo n°** 10935.005024/2007-42  
**Recurso n°** 257.865 Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-01.747 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 1 de dezembro de 2010  
**Matéria** COOPERATIVA DE TRABALHO  
**Recorrente** C VALE COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL  
**Recorrida** DRJ CURITIBA/PR

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/11/2006

Ementa: REMUNERAÇÃO INDIRETA

REMUNERAÇÃO – CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO - INCIDÊNCIA

O valor referente ao seguro de vida em grupo, pago em desacordo com o estabelecido no Decreto 3.048/99, integra o salário de contribuição.

DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

Nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Considera-se antecipação de pagamento o recolhimento de contribuição incidente sobre qualquer verba remuneratória.

No caso dos autos incide o artigo 150, § 4º do CTN no cômputo da decadência, executando-se para o lançamento correspondente à contribuição de cooperativas.

#### COOPERATIVAS–

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida relativa a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa.

#### Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Em relação à decadência, por maioria de votos, em dar provimento parcial para declarar a decadência de parte do período com base artigo 150, §4º do CTN, para todos os levantamentos com exceção da contribuição de cooperativas de trabalho, vencida a conselheira Bernadete de Oliveira Barros que aplicava o artigo 173, I do CTN para todo o período. Com relação ao levantamento sobre a contribuição de cooperativas, por voto de qualidade, em aplicar o artigo 173, I do CTN, vencidos os conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Edgar Silva Vidal e Adriano Gonzáles Silvério que aplicavam o artigo 150, §4º do CTN. No mérito, por unanimidade de votos, em manter os demais valores. Apresentará voto vencedor o conselheiro Adriano Gonzáles Silvério. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Gabriel Placha, OAB 30255.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Adriano Gonzáles Silvério - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Edgar Silva Vidal.

## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados, à da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

Consta do Relatório Fiscal da NFLD (fls. 06 a 16) que o fato gerador das contribuições lançadas é o pagamento realizado pela empresa a: a) segurados empregados, a título de Alimentação, sem inscrição no PAT, e seguro de vida em grupo, sem previsão em acordo/convenção coletiva de trabalho; b) segurados contribuintes individuais, membros dos conselhos de administração e fiscal e c) cooperativa de trabalho que prestou serviços à empresa por meio de seus cooperados.

A empresa notificada apresentou defesa e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 06-16213 da 7ª Turma da DRJ/CTA, (fls. 580 a 585), julgou o lançamento procedente.

Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 601 e seguintes) alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega decadência de parte do débito, defendendo a aplicação da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, tenta demonstrar que não incide contribuições previdenciárias sobre o fornecimento de utilidades concedidas pelo empregador aos empregados.

Cita o inc. V, § 2º, do art. 458 da CLT, para reforçar o entendimento de que as despesas com contrato de seguro de vida estipulado pela empresa em favor de seus empregados não tem qualquer cunho contra-prestativo do serviço prestado, não podendo, então, ser considerado como salário.

Sustenta que o art. 28, § 9º, letra "p", da Lei 8.212/01, veda a possibilidade de integração desse benefício ao salário contribuição, pois, além de não representar ganho habitual, não traz qualquer acréscimo patrimonial ao trabalhador, não constituindo, pois, hipótese de incidência de contribuição social patronal.

Reitera que a exação lançada em face da remuneração paga aos conselheiros, não caracteriza hipótese material para incidência de contribuição previdenciária.

Insurge-se contra a base de cálculo utilizada pela fiscalização para apurar a contribuição incidente sobre o valor dos serviços prestados por cooperativa de trabalho, argumentando que os valores despendidos pela recorrente relativos às despesas com viagens, estadias e alimentação dos cooperados prestadores do serviço não integram o salário de contribuição, conforme o disposto nos arts. 152 e 289, da IN SRP 003/05.

Entende que é obvio que todas as despesas que não tenham qualquer ligação com a prestação de serviço efetuada pela cooperativa de trabalho, tais como viagens, estadias, e alimentação dos cooperados, não podem agregar-se à base de cálculo, pois não fazem parte do aspecto material da hipótese de incidência da contribuição social, pois sua natureza jurídica é nitidamente indenizatória.

Colaciona jurisprudência do TRF 4 para concluir que os reembolsos de despesas com alimentação, hospedagem e transporte devidamente comprovados não pode servir como base de cálculo de qualquer contribuição previdenciária, do SAT e dos Terceiros, já que todas possuem, como hipótese de incidência, a folha de salários ou outros pagamentos em razão de rendimentos do trabalho.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e não há óbice para seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a recorrente alega decadência de parte do débito.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a NFLD discutida com amparo na Lei 8.212/91 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91,.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

**Súmula Vinculante 8** “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Cumprе ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

*Parágrafo único.* O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após

o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

**"Art. 103-A.** *O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

*§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.*

*§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.*

*§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.)."*

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por conseqüência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

**"Art. 64-B.** *Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal"*

O STJ pacificou o entendimento de que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

No caso presente, a fiscalização deixa claro que se trata de contribuição incidente sobre verbas que a recorrente não considerava como base de cálculo da contribuição

previdenciária, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício, para o qual não houve adiantamento do tributo, caso em que se aplica o disposto no art. 173, do CTN, transcrito a seguir:

*Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva à decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

A NFLD foi consolidada em 17/09/2007, e sua cientificação ao sujeito passivo se deu em 25/09/2007.

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que se operara a decadência do direito de constituição do crédito apenas para os valores lançados nas competências compreendidas entre 01/1997 a 11/2001. Para a competência 12/2001, o tributo poderia ter sido recolhido em 01/2002, iniciando-se a contagem do prazo em 01/01/2003, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do dispositivo legal transcrito acima.

Assim, restaram decaídos, independente da regra do CTN a ser aplicada, em sua integralidade, o débito lançado por meio dos levantamentos AL1, AL2, ALM, RCO e RC1, que, por esse motivo, não serão objeto de análise por esta Conselheira.

Restaram, portanto, para análise, os seguintes levantamentos e competências: SEG, de 12/2001 a 11/2006 e CCT, de 12/2001 a 02/2004.

Nesse sentido, acato parcialmente a preliminar de decadência.

No mérito, a recorrente traz argumentos tentando demonstrar que os pagamentos feitos pela Recorrente a título de Seguro de Vida a seus empregados, e despesas de viagens aos cooperados que lhe prestaram serviços por meio de cooperativa de trabalho jamais poderiam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Já a fiscalização alega que os dispêndios da recorrente com o Seguro de Vida de seus empregados e os valores pagos pela prestação de serviços de cooperativa por intermédio de seus cooperados integram o salário de contribuição.

Impõe, portanto, verificar se as verbas em comento possuem natureza salarial.

**LEVANTAMENTO SEG - SEGURO DE VIDA EM GRUPO**

A recorrente traz argumentos tentando demonstrar que os gastos realizados com prêmio de seguro de vida em grupo disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes não constituem remuneração, não podendo, dessa maneira, integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois, além de não possuírem caráter contra-prestativo, não representam ganho habitual e nem trazem qualquer acréscimo patrimonial ao trabalhador.

Contudo, entendo que a exigência fiscal encontra amparo legal no inciso I, do art. 28 do referido diploma legal, que estabelece que o conceito de salário de contribuição é “...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, ...” (grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, **a qualquer título**, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)*

A regra geral é que, se a utilidade é necessária para executar o serviço, ou se o trabalhador paga pela utilidade, essa não constitui salário, trata-se tão-somente de instrumento de trabalho.

Se, por outro lado, aumentar seu patrimônio, então integrará o salário para todos os efeitos legais.

Verifica-se que as despesas efetuadas pela empresa com o Seguro de Vida de seus empregados se originaram em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, não devendo, portanto, serem excluídas da base de cálculo da contribuição.

Portanto, ao contrário do que afirma a recorrente, entendo que a parcela paga a título de prêmio de seguro de vida representa uma vantagem econômica para o trabalhador e integrava o salário-de-contribuição até 28/11/99.

Com o Decreto 3.265, de 30/11/99, o prêmio de seguro de vida em grupo passou a figurar no rol das rubricas não integrantes do salário-de-contribuição, desde que atenda ao preceito legal, ou seja, esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e seja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, que são as condições para afastar a incidência de contribuição previdenciária.

A condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar os valores pagos a título de Seguro de Vida da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

Portanto, no caso presente, como o seguro de vida não foi previsto em acordo coletivo, a parte do prêmio paga pela empresa à seguradora representa uma vantagem econômica para o trabalhador e integra o salário-de-contribuição, já que não se inclui na hipótese de isenção da Lei 8.212/91, regulamentada pelo Decreto 3.048/91.

Corroborar nesse sentido os pareceres da Consultoria Jurídica do MPS, cujas ementas transcrevo a seguir:

*PARECER/CJ Nº 2.118/2000*

*: NFLD nº 171.275/91*

*INTERESSADO: INDÚSTRIA FREIOS KNORR LTDA.*

*ASSUNTO: Crédito Previdenciário. Seguro de Vida em Grupo.*

*EMENTA: DIREITO PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURO DE VIDA.*

*1. O pagamento do seguro de vida em grupo corresponde à parcela salário, que, por seu turno, posiciona-se no gênero remuneração.*

*2. A legislação previdenciária não excetua o pagamento do seguro de vida em grupo como parcela não integrante do cálculo a cargo da empresa. Precedentes, Pareceres/CJ Nºs 850/97 e 1.733/99.*

*PARECER/CJ Nº 2.057/2000*

*REFERÊNCIA: NFLD nº 31.698.106-0*

*INTERESSADO: ARTHUR ANDERSEN S/C.*

*ASSUNTO: Crédito Previdenciário. Seguro de Vida em Grupo.*

*EMENTA: DIREITO PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURO DE VIDA.*

*1. O pagamento do seguro de vida em grupo corresponde à parcela salário, que, por seu turno, posiciona-se no gênero remuneração.*

*2. A legislação previdenciária não excetua o pagamento do seguro de vida em grupo como parcela não integrante do cálculo a cargo da empresa. Precedentes, Pareceres/CJ nºs 824/97, 850/97 e 1.733/99.*

*PARECER/CJ Nº 2.114/2000*

*REFERÊNCIA: NFLD nº 32.464.208-3 (CRPS nº 1.430/96).*

*INTERESSADA: TEC TOY INDÚSTRIA DE BRINQUEDOS S.A.*

*ASSUNTO: Crédito Previdenciário - Seguro de Vida em Grupo.*

*EMENTA*

*DIREITO PREVIDENCIÁRIO E DO TRABALHO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. SALÁRIO UTILIDADE. O prêmio do seguro de vida dos empregados custeado pela empresa é salário utilidade, sendo, portanto, parcela integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa.*

*Precedentes: Pareceres/CJ nº 850/97 e 1.733/99. Parecer pelo conhecimento da advocatória, para reformar o acórdão nº 1.948/97 proferido pela 8ª Câmara de Julgamento do CRPS.*

Com relação aos argumentos de ausência de habitualidade, entendo que não estamos diante de um pagamento eventual, já que o ganho habitual passível de exação não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc. Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.

No caso sob análise, não há dúvida de que o pagamento realizado pela empresa a título de Seguro de Vida em Grupo, em favor de seus empregados, reveste-se de **habitualidade**, já que é de conhecimento de todos os empregados que, no caso da ocorrência do “evento mórbido” previsto no contrato de seguro farão jus ao recebimento do valor ajustado.

Assim, o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado se ocorrer o evento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

Há, portanto, uma expectativa criada que se sobrepõe ao fato de os valores percebidos pelos segurados empregados, no caso de se concretizar o evento previsto na apólice de seguro, não serem rotineiros, e essa expectativa perdura até o final do vínculo empregatício.

Essa expectativa criada, o costume e a certeza do pagamento gera a habitualidade e afasta por completo a eventualidade.

A ampla divulgação da concessão do benefício e de suas condições faz com que integre o contrato de trabalho dos empregados, pois trata-se de um pagamento ajustado com condição (ocorrência do sinistro) pré-fixada. Ou seja, a cada ocorrência do sinistro será concedido o benefício, desde de que existente o vínculo trabalhista.

Portanto, o valor efetivamente pago pela autuada relativo a prêmio de seguro de vida em grupo integra o salário de contribuição e a pretensão da recorrente de se excluir os referidos valores da base de cálculo da contribuição previdenciária carece de amparo legal.

A recorrente alega, ainda, que o inc. V, § 2º, do art. 458 da CLT, expressamente retira as despesas do seguro de vida em grupo do rol de elementos que podem ser incorporados ao trabalho, motivo pelo qual entende que é vedado à administração querer incluir tais parcelas na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Contudo, a doutrina há muito já consagrou a autonomia científica do Direito Previdenciário em face do Direito do Trabalho. O conceito de salário-de-contribuição não se confunde com o conceito de remuneração retirado do Direito Laboral. Segundo Wladimir Novaes Martinez (Comentários à Lei Básica da Previdência Social), “*O conceito previdenciário de salário-de-contribuição não tem de coincidir exatamente com a definição trabalhista de remuneração ou, com mais razão, com a descrição de salário. Para isso é necessário o tipo legal circunscrever o fato gerador, impondo suas condições*”.

Em relação ao argumento de que merece destaque a mais recente redação do art. 458, § 2º, V, da CLT, atribuída pela Lei 10.243/01, que expressamente exclui do conceito de salário “*o seguro de vida e de acidentes pessoais*”, cumpre observar que o art. 12, da CLT determina que “*Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial*”.

A Lei 8.212/91 é a lei especial que veio tratar sobre a organização da Seguridade Social e instituir o Plano de Custeio.

O art. 458, § 2º, V, da CLT, com a redação dada pela Lei 10.243/01 não revogou os arts. 28, § 9º, da Lei 8.212/91.

Dessa forma, não pode ser declarado insubsistente o lançamento em relação aos fatos geradores posteriores ao advento da Lei 10.243/01, ou seja, a partir de 06/2001, pois, conforme disposto no art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, “*A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior*”.

Cumprido esclarecer que a incompatibilidade de normas pertencente a um mesmo ordenamento jurídico e com mesmo âmbito de validade se denomina antinomia e, tradicionalmente, os critérios para solucionar a antinomia são três, o cronológico, o hierárquico e o da especialidade.

O da especialidade ocorre entre duas normas, uma geral e uma especial, prevalecendo a específica apenas na parte da lei geral que é incompatível com a especial.

Portanto entendo que a revogação ou modificação de lei geral por especial ou de especial por geral não pode ser tácita, havendo de ser expressa do tipo "revoga-se o artigo tal, parágrafo tal da lei tal", o que não ocorreu quando da edição da Lei 10.243/01, que deu nova redação ao art. 458, da CLT.

#### LEVANTAMENTO CCT

Esse levantamento refere-se à contribuição a cargo da empresa, prevista no inciso IV, do artigo 22, da Lei 8.212/91, introduzido pela Lei 9.876/99, incidente sobre os abatimentos que foram efetuados pela recorrente na base de cálculo (pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho COOPROSERV), em desacordo com o art. 289, da Instrução Normativa SRP nº 003/2005.

Constata-se que a recorrente não negou que tenha tomado serviços de cooperados por intermédio de cooperativas e deixado de efetuar o recolhimento da contribuição incidente sobre as notas fiscais emitidas pelas prestadoras.

Apenas insurge-se contra a base de cálculo de 100% do valor do documento fiscal emitido pela cooperativa, adotada pela fiscalização, pois entende que os valores despendidos pela recorrente relativos às despesas com viagens, estadias e alimentação dos cooperados prestadores do serviço não integram o salário de contribuição, conforme o disposto nos arts. 152 e 289, da IN SRP 003/05, por possuírem natureza jurídica nitidamente indenizatória.

Vejamos o que dispõe esses dispositivos utilizados pela recorrente para amparar seu entendimento.

O art. 152, da IN 03/2005 estabelece que:

*Art. 152. Poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, que correspondam:*

*I - ao custo da alimentação in natura fornecida pela contratada, de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, conforme Lei nº 6.321, de 1976;*

*II - ao fornecimento de vale-transporte de conformidade com a legislação própria.*

*Parágrafo único. A fiscalização da SRP poderá exigir da contratada a comprovação das deduções previstas neste artigo.*

Constata-se que a recorrente não comprovou, nos autos, que a contratada fornecia alimentação de acordo com o PAT, e nem o vale-transporte em observância à legislação própria, conforme determinação contida no referido artigo.

E, conforme ela mesmo conclui em sua peça recursal, à fl. 620, essas despesas só não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária quando devidamente comprovadas, o que não ocorreu nos presentes autos.

Os documentos de fls. a 569/570 tratam apenas de comunicados, emitidos pela cooperativa prestadora, informando o valor das despesas com o transporte, com base em quilometragem rodada, sem guardar nenhuma relação com o vale transporte de que trata o art. 152, transcrito acima.

O art. 289 da IN 03, citado pela recorrente, trata também de fornecimento de material ou utilização de equipamento próprio, o que não é o caso em tela.

E sendo o lançamento um ato vinculado, o agente fiscal, ao constatar que a empresa notificada contratou serviços de cooperativas de trabalho e não recolheu toda a contribuição devida, incidente sobre o valor total contido na nota fiscal, lavrou a competente NFLD, em observância aos normativos legais que tratam da matéria.

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-HE PROVIMENTO PARCIAL**, para acolher parcialmente a preliminar de decadência e excluir do lançamento os valores correspondentes ao período de 01/1997 a 11/2001, inclusive.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério, Redator Designado

No tocante à decadência ouso discordar do voto da Ilustre Conselheira Relatora que, a par de aplicar a Súmula Vinculante nº 08, do Augusto Supremo Tribunal Federal, entendeu, na hipótese, que o prazo decadencial deveria ser aquele inserido no artigo 173, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Em suma, discute-se no presente caso se ocorreu ou não o fato gerador da contribuição previdenciária quando do pagamento dos valores acima citados.

Sabe-se que, em regra, o aspecto material da regra-matriz de incidência é formado por um verbo mais o complemento. Assim vemos no IPTU - “ser proprietário de imóvel urbano” -, no Imposto de Renda – “auferir renda”, sendo que o mesmo acontece no caso das contribuições previdenciárias que, na hipótese desses autos é, em síntese, “pagar remuneração”.

Determina o artigo 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cabe ao contribuinte o dever de pagar antecipadamente o tributo, sem prévio exame por parte da autoridade pública. Essa, por sua vez, cientificada dessa atividade do contribuinte terá o prazo de 5 (cinco) anos para homologá-lo ou não.

No caso dos autos, a autoridade fiscal, no pleno exercício de suas funções de verificar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, apurou, segundo seu entendimento, que a recorrente ao “pagar remuneração” teria cumprido parcialmente com a obrigação principal, ou, em outras palavras, quitou parcialmente o tributo correspondente a esse fato gerador, uma vez que não incluiu, na base de cálculo, as parcelas acima transcritas.

Houve, portanto, na ótica do fisco, pagamento antecipado da contribuição previdenciária, porém parcialmente.

Temos adotado a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que havendo **pagamento antecipado** por parte do contribuinte, em relação ao fato gerador posto em discussão, deve incidir o prazo decadencial quinquenal previsto no mencionado artigo 150, § 4º. Nesse sentido a decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial 973.733/SC, a qual deve ser atendida, por força do disposto no artigo 62-A Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel.*

*Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

No caso dos autos como a autoridade fiscal apurou que havia diferenças de contribuições previdenciárias que não foram recolhidas apenas em relação aos valores lançados, não há dúvidas de que deve incidir o prazo quinquenal do artigo 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Processo nº 10935.005024/2007-42  
Acórdão n.º 2301-01.747

S2-C3T1  
Fl. 8

---

Sabendo-se que na espécie o período verificado está compreendido entre janeiro de 1997 a novembro de 2006 e que a ora recorrente foi intimada da NFLD em 25 de setembro de 2007, verifica-se que está decaído o período de janeiro de 1997 a agosto de 2002, com exceção da contribuição de cooperativas de trabalho, para o qual se aplica o artigo 173, inciso I, nos termos do voto da Ilustre Conselheira Relatora.

Adriano Gonzales Silvério - Conselheiro