



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

Processo nº 10976.000517/2008-91
Recurso nº 269.103 Voluntário
Acórdão nº 2402-001.772 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria TERCEIROS
Recorrente TECNOWATT ILUMINACAO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição ao salário-educação

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

Ementa: DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

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, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 24/11/2008, data da ciência do sujeito passivo (fl. 01), e os fatos geradores das contribuições apuradas ocorreram no período compreendido entre 01/2003 a 12/2003. Com isso, as competências posteriores a 11/2002 não foram abrangidas pela decadência, permitindo o direito do fisco de constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

PRÊMIO ASSIDUIDADE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO FNDE (SALÁRIO-EDUCAÇÃO).

Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive aqueles recebidos a título de prêmio, na forma de gratificação ajustada, independente da denominação dada pelo contribuinte.

ABONOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Após o advento do Decreto nº 3.265/99, somente as importâncias pagas aos empregados a título de abonos desvinculados expressamente por lei do salário, não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme preceitua o art. 214, § 9º, V, alínea “j”, do Decreto nº 3.048/99.

Recurso voluntário a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues que votou por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência até a competência 09/2003. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo.

Ana Maria Bandeira – Presidente em exercício.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Ronaldo de Lima Macedo, Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Lourenço Ferreira do Prado, Leôncio Nobre de Medeiros, Tiago Gomes de Carvalho Pinto e Nereu Miguel Ribeiro Domingues. Ausente o Conselheiro Júlio César Vieira Gomes.

Relatório

Trata-se de NFLD lavrada em 21/11/2008 para exigir da Recorrente o valor de R\$ 1.741,44, em razão do não recolhimento da contribuição destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (salário-educação), no período de 01/2003, 02/2003, 06/2003, 07/2003, 09/2003, 11/2003 e 12/2003, por não ter incluído os valores pagos aos seus funcionários a título de abono de férias vinculado à assiduidade e de abono especial único, previstos em Convenção Coletiva de Trabalho, na base de cálculo da referida contribuição.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 36/122) pleiteando a improcedência da autuação.

A d. Delegacia Regional de Julgamento em Belo Horizonte – MG (fls. 125/129) julgou procedente o lançamento, entendendo que os abonos constituem-se em prêmio aos empregados que se destacam pela assiduidade ao trabalho e que, por esse motivo, estes pagamentos têm caráter remuneratório, decorrem do vínculo empregatício e não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição ao FNDE (salário-educação).

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 134/178) alegando que:

- há decadência dos valores referentes ao período de 01/2003 a 11/2003, uma vez que teria havido o pagamento antecipado da contribuição, aplicando-se ao caso a previsão do art. 150, § 4º do CTN;
- o abono concedido pela empresa aos funcionários incentivando a assiduidade, o qual se encontra devidamente previsto em Convenção Coletiva da categoria, não deve ser incluído na base de cálculo da contribuição destinada ao FNDE (salário-educação), uma vez que não corresponde a contraprestação de serviço; e
- o abono especial único, também instituído através da Convenção Coletiva, não se caracteriza como contraprestação de serviço por parte do empregado, não podendo ser classificado como salário e, conseqüentemente, não podendo integrar a base de cálculo da contribuição.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Em relação à preliminar de decadência, a Recorrente informa que houve o pagamento parcial das contribuições objeto da presente autuação, razão pela qual deveria ser aplicado ao caso o art. 150, § 4º do CTN, e não o art. 173, I do CTN.

Analisando-se o Discriminativo Analítico de Débito – DAD (fls. 04/05), nos campos relativos à informação de recolhimento por parte do contribuinte, verifica-se que não haveria, a princípio, nenhuma informação demonstrando que houve pagamento antecipado de FNDE (salário-educação).

Ocorre que, conforme demonstrado pela Recorrente através do RDA – Relatório de Documentos Apresentados (fls. 08), esta efetuou o pagamento parcial da contribuição pleiteada (em relação a outros fatos geradores), haja vista que dentro do valor apontado pela fiscalização como recolhido certamente há quantias pagas a título de salário-educação. Caso contrário, a fiscalização deveria ter lavrado auto de infração para exigir também esses valores, o que, no entanto, não ocorreu.

Vale destacar que, apesar de informados em campos diferentes na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs, todas as contribuições decorrentes desta declaração são pagas através de uma única Guia da Previdência Social – GPS.

Ante o exposto, considerando que há comprovação nos autos de que houve o pagamento antecipado pela Recorrente da contribuição ao salário-educação (em relação a outros fatos geradores), que esta obteve ciência do lançamento em 24/11/2008, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN para declarar decaídos os valores referentes à contribuição destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (salário-educação) no período de 01/2003, 02/2003, 06/2003, 07/2003 e 09/2003.

Quanto ao período de novembro de 2003, em atenção ao art. 150, § 4º do CTN, consideram-se homologados os valores lançados após o transcurso do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Assim, considerando que o fato gerador das contribuições previdenciárias se encerram no último dia de cada mês (ocasião em que é elaborada a folha de pagamentos) e que o prazo de decadência começa a contar da ocorrência do fato gerador, o período de novembro de 2003 somente estaria decaído se a NFLD fosse lavrada em dezembro de 2008, o que não ocorreu.

Superada a preliminar de decadência, passo à análise do mérito em relação aos períodos de novembro a dezembro de 2003.

Quanto à possibilidade alegada pela Recorrente, de retirar da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de abono “assiduidade”, criado pela empresa e instituído através de Convenção Coletiva de Trabalho, verifica-se que não lhe assiste razão.

Isso porque, esta Corte Administrativa, analisando situação similar, entendeu que, quando o empregador estipula uma série de requisitos para a concessão do abono, tais como a assiduidade do empregado, como ocorreu neste caso, trata-se de um prêmio assiduidade e não de um abono de férias, como pretende fazer crer a Recorrente. Segue transcrição de parte do voto proferido no Recurso Voluntário nº 143.457¹, onde este E. Conselho analisou essa questão:

“No caso vertente, em que pese a denominação concedida a referida verba (Abono de Férias), conclui-se que, na verdade, trata-se de prêmio assiduidade, eis que a empresa estabelece uma série de requisitos a serem cumpridos para fazer jus ao aludido ‘abono’”

Em que pese a Recorrente tenha denominado o abono em questão de abono de férias, não há dúvidas que de tal verba não se trata, mas sim de abono puro e simples, concebido para premiar os funcionários pelo cumprimento de determinadas condições. A única relação entre o abono pago pela Recorrente e as férias é o fato de que, de acordo com a Convenção Coletiva, o valor do prêmio é pago quando o funcionário sai em período de férias.

Logo, não há que se confundir o abono pago pela Recorrente com o abono de férias de que trata o art. 28, § 9º, ‘e’, item 6, da Lei nº 8.212/91.

Assim, considerando que a verba discutida representa um ganho ao empregado, já que tem nítida repercussão econômica, concedida com características de habitualidade, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses excludentes do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/91, é correta a sua inclusão na base de cálculo da contribuição destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (salário-educação).

Quanto ao abono especial único, também pago pela Recorrente aos seus funcionários em substituição à distribuição de lucros, conforme previsão em Convenção Coletiva, a Recorrente alega que por ter sido instituído sem nenhuma vinculação ao salário, estaria enquadrado no art. 28, § 9º, ‘e’, item 7, da Lei nº 8.212/91 e possibilitaria a sua exclusão da base de cálculo da contribuição destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (salário-educação).

Ocorre que, conforme se pode observar no texto da Convenção Coletiva (transcrito pela Recorrente à fl. 147), há expressa vinculação do pagamento do abono ao salário dos funcionários. A depender do número de funcionários da empresa, o valor do abono pode variar de 20% a 35% do salário nominal do empregado.

¹ "SALÁRIO INDIRETO. PRÊMIO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 457, § 1º, da CLT, integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive àqueles recebidos a título de prêmio, na forma de gratificação ajustada, independente da denominação dada pelo contribuinte.

ABONOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. Após o advento do Decreto 3.265/99, somente as importâncias pagas aos empregados a título de abonos desvinculados expressamente por lei do salário, não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme preceitua o art. 214, § 9º, alínea 'j', do RPS.

DECADÊNCIA. PRAZO DECENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ser lançado, nos moldes do artigo 45, da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Negado". (Acórdão nº 206-00.779 - PAF nº 36378.002803/2006-61 - Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes - Relatora Ana Maria Bandeira - Sessão de 07/05/2008)

Nesse sentido, não pode ser aplicada ao caso a regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei nº 8.212/91, uma vez que a referida norma dispõe claramente que não irão compor a base de cálculo das contribuições apenas as parcelas "recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário".

No presente caso, não há que se falar em abono expressamente desvinculado do salário, eis que o abono especial único usa como medida para a sua aferição justamente o salário nominal dos empregados.

Ademais, é importante destacar também que o art. 214, § 9º, inc. V, alínea "j", do Decreto nº 3.048/99, ao qual este E. Conselho está vinculado, exige que haja previsão legal desvinculando de forma expressa o abono do salário, o que não acontece no presente caso. Veja-se o teor desse dispositivo:

"Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...)

V - as importâncias recebidas a título de: (...)

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei; (...)"

Quanto ao argumento da Recorrente de que, dada a existência de Convenção Coletiva, esta seria a lei entre as partes, razão pela qual seria devida a aplicação da regra de isenção, tem-se que esse argumento também não encontra procedência, conforme já ficou decidido por esta Corte Administrativa no julgamento do Recurso Voluntário já mencionado acima, *in verbis*:

"Ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas a título de abono, ainda que decorrentes de Acordo e/ou Convenção Coletiva, posteriormente a edição do Decreto 3.265/99, como pretende a contribuinte, teríamos que interpretar o artigo 214, § 9º, alínea 'j', do RPS, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação de regência, como acima demonstrado.

Com efeito, nos termos do dispositivo legal retro, não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas pelo empregado ali elencadas, expressamente desvinculadas do salário mediante lei, não se podendo interpretar a legislação instituidora dessa isenção extensivamente, de forma a desconsiderar a exigência de 'lei', a pretexto da existência de Convenção e/ou Acordo Coletivo que trouxe em seu bojo a desvinculação pretendida, tendo em vista que não pode ser considerada como 'lei' stricto sensu, a qual emana do poder legislativo, muito embora não se negue a força normativa de tais instrumentos, conquanto que congruentes à legislação de regência".

Deste modo, é correta a inclusão dos valores pagos a título de abono especial único na base de cálculo da contribuição destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (salário-educação).

Por fim, mesmo que pudessem ser desconsideradas todas as razões acima trazidas, apenas a título de argumentação, ainda assim as alegações de que os mencionados abonos concedidos pela Recorrente aos seus funcionários deveriam ser retirados da base de

Processo nº 10976.000517/2008-91
Acórdão n.º **2402-001.772**

S2-C4T2
Fl. 184

cálculo do salário-educação, por estarem previstos em Convenção Coletiva, não procedem também pelo simples fato de que a Convenção Coletiva é datada de novembro de 2003 (fl. 106), tendo sido depositada no Ministério do Trabalho somente no dia 09 de fevereiro de 2004 (fl. 106/verso), razão pela qual não pode servir como fundamento para os valores que foram pagos pela Recorrente durante todo ano de 2003.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de que os créditos tributários relativos às competências de **01/2003, 02/2003, 06/2003, 07/2003 e 09/2003** sejam extintos, por terem decaído.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues

Voto Vencedor

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Redator Designado

Com as devidas vênias, divirjo do entendimento do ilustre relator no que tange à decadência tributária e digo porquê.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido 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. (g.n.)

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

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

“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 a 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."

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Código Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

"Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, 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.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade

administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —,há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2003, 02/2003, 06/2003, 07/2003, 09/2003, 11/2003 e 12/2003 e foi efetuado em 24/11/2008, data da intimação e ciência do sujeito passivo.

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, conforme Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls. 04/05). Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN, para considerar que nenhuma competência lançada foi abrangida pela decadência tributária.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência não será acatada, eis que o

Processo nº 10976.000517/2008-91
Acórdão n.º **2402-001.772**

S2-C4T2
Fl. 186

lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2003 a 12/2003 e não está abarcado pela decadência tributária.

Quanto aos demais pontos abordados pelo ilustre Relator, no que não colidem com a motivação supramencionada, alio-me às suas razões de decidir, tornando-as parte integrante deste voto.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e no mérito negar-lhe provimento, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.