



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

Processo nº 11330.000270/2007-80
Recurso nº 263.293 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.644 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: SEGURO DE VIDA EM GRUPO
Recorrente ATL ALGAR TELECOM LESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2000 a 30/12/2005

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.

RESPONSABILIDADE. SÓCIOS. REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN.

A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas.

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.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

No caso em que o lançamento é de ofício, para o qual não houve pagamento antecipado do tributo, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN.

Considera-se lançamento de ofício a contribuição incidente sobre o pagamento de verbas que a empresa não considerava como sendo base de cálculo da contribuição.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO. MULTA DE MORA. OBSERVÂNCIA DA NORMA MAIS BENÉFICA. MULTA LIMITADA A 20%.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento, devido à aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/2001, anteriores a 12/2001, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso, no que tange à integração ao Salário de Contribuição dos valores referentes ao seguro de vida em grupo, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso voluntário, nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento parcial para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto da Relatora. Sustentação oral: Caio Alexandre Taniguchi Marques. OAB:242.279/SP. Redator designado: Damião Cordeiro de Moraes. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

Declaração de voto: Damião Cordeiro De Moraes

Marcelo Oliveira - Presidente.

Processo nº 11330.000270/2007-80
Acórdão n.º **2301-02.644**

S2-C3T1
Fl. 244

Bernadete de Oliveira Barros- Relator.

Damião Cordeiro De Moraes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

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. 67) que o fato gerador das contribuições lançadas é o pagamento realizado pela empresa a segurados empregados, de verbas a título de seguro de vida em grupo, sem previsão em acordo/convenção coletiva de trabalho.

A autoridade lançadora esclarece que considerou o benefício concedido aos segurados empregados, a título de Seguro de Vida em Grupo, como integrante da remuneração do empregado, pelo fato de ter sido realizado em desacordo com o § 9º, Inciso XXV, art.214, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, acrescentado pelo Decreto nº.3.265/99.

A empresa notificada apresentou defesa e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 12-15.496 da 7ª Turma da DRJ/RJOI, (fls. 197), julgou o lançamento procedente.

Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 218) alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, cita os critérios que deveriam ser, mas que, conforme entende, não foram observados pela Auditoria Fiscal quando do lançamento tributário e discorre sobre a natureza jurídica da verba em comento, na tentativa de demonstrar que a despesa da recorrente com o custeio do seguro de vida em grupo em benefício da totalidade de seus empregados, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois não se configura salário indireto, ou salário-utilidade.

Entende que não há espaço para caracterizar as despesas da Recorrente com o pagamento do prêmio de seguro como "ganho econômico na forma de utilidade" do empregado, não havendo, portanto, como enquadrar essa despesa no conteúdo dos conceitos constitucionais e legais de remuneração.

Assevera que, no caso discutido, nem a retributividade e nem a habitualidade estão presentes, inexistindo, portanto, norma legal que autorize a exigência das contribuições previdenciárias objeto da notificação fiscal lavrada, havendo manifesta atuação em desobediência ao princípio da legalidade, o que se requer seja reconhecido, para acolhimento das razões recursais e reforma da r. decisão recorrida.

Sustenta que trata-se, na verdade, de hipótese de não-incidência tributária, na medida em que não há como se cogitar que os pagamentos da Recorrente à Seguradora pudessem ser interpretados como integrantes da remuneração dos empregados, e transcreve trechos de julgados do STJ para reforçar seus argumentos.

Infere que a prova incontestada de que o entendimento fiscal não tem embasamento legal ou jurídico é o fato de que a base para a atuação foi o valor do prêmio

pago pela Recorrente à Seguradora, ou seja, o preço do seguro contratado seria a expressão da suposta "remuneração" de cada um dos empregados, o que é um absurdo, e que é inequívoca a desvinculação do pagamento do seguro de vida em relação aos rendimentos habitualmente recebidos pelos empregados em razão dos serviços prestados.

Aduz que resta claro que não há base fática ou jurídica a sustentar a autuação fiscal levada a efeito, e de que é insustentável a premissa da fiscalização, mantida pela r. decisão recorrida, de que o conceito de remuneração seria de tal forma amplo que comportaria fosse assim enquadrado o prêmio pago pela Recorrente à Seguradora.

Cita o inciso V, do art. 458 da CLT, em seu, na redação dada pela Lei nº 10.243/2001, consolidando jurisprudência de nossas Cortes Trabalhistas, que o pagamento de seguro de vida não será considerado salário-utilidade, não integrando a remuneração dos empregados e ressalta que a alteração do Decreto 3.048/99 nada inovou em relação às hipóteses de incidência tributária para fins previdenciários, ou seja, apenas reconheceu que os valores relacionados ao seguro de vida em grupo não integram o salário-de-contribuição, porque a natureza de tal pagamento não se enquadra ao conceito constitucional e legal de remuneração.

Alega que, ao criar condições para que não se considere esse pagamento como base de cálculo das contribuições previdenciárias, o decreto inovou na ordem jurídica, pois, apesar de não existir na Lei que rege o plano de custeio da previdência social, qualquer restrição à não-incidência de contribuições previdenciária sobre o seguro de vida em grupo pago pela Recorrente a todos os seus empregados, o Decreto 3.265/99 acabou por exigir que existisse previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho, para que o valor gasto pela empresa não fosse entendido como remuneração.

Argumenta que não há como aceitar tal imposição, pois o decreto não pode criar ou alterar natureza jurídica determinando incidência tributária, mas apenas reconhecer e explicitar o que está no teor da lei, uma vez que o decreto não é ato normativo adequado para limitar direitos ou criar obrigações, somente a lei, em sentido estrito, pode fazê-lo, desde que, obviamente, não viole as garantias esculpidas na Constituição Federal.

Reitera que parte do débito foi alcançado pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, ou, quando por equívoco, do inciso I, art. 173, ambos do CTN, e insiste na ilegalidade da inclusão dos diretores da recorrente no pólo passivo.

Inova em relação à defesa, trazendo alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade de aplicação da taxa SELIC para atualização de débitos tributários.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

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

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. 8.212/91,.

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 consequência, 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 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.

A NFLD foi consolidada em 28/12/2006, e sua cientificação ao sujeito passivo se deu em 03/01/2007, conforme documento às fls. 129..

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 02/2000 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.

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 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 integram o salário de contribuição.

Impõe, portanto, verificar se a verba em comento possui natureza salarial.

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.

Dessa forma, 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.

Corroborando 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 N°s 850/97 e 1.733/99.

PARECER/CJ N° 2.057/2000

REFERÊNCIA: NFLD n° 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 n°s 824/97, 850/97 e 1.733/99.

PARECER/CJ N° 2.114/2000

REFERÊNCIA: NFLD n° 32.464.208-3 (CRPS n° 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 n° 850/97 e 1.733/99. Parecer pelo conhecimento da advocatória, para reformar o acórdão n° 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.

A notificada defende que o fato de o seguro de vida em grupo não ter sido objeto do campo normativo da Lei 8.212/91, mas somente do Decreto 3.048/99, que passou a integrar a referida verba como parcela não integrante do salário de contribuição, constitui entrave à exigência, pois inexistente norma legal autorizativa para a incidência da contribuição almejada pelo fisco.

Contudo, entendo que o fato de a Lei 8.212/91 não incluir o seguro de vida nas hipóteses de isenção previstas no § 9º, do seu art. 28 apenas corrobora a correção da exigência fiscal, pois, conforme art. 176 do CTN, *“a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”*.

Ademais, o referido Decreto encontra-se plenamente em vigor no nosso ordenamento jurídico, não podendo ser afastado pelas autoridades administrativas, cuja atividade é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais.

Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valerosa lição: *“o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”*(grifei)

Ademais, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

E sendo o lançamento um ato administrativo vinculado, e não sendo facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei ou decreto, a fiscalização, ao constatar que o pagamento feito pela notificada a título de Seguro de Vida não foi previsto em acordo ou convenção coletiva, contrariando o estabelecido no Decreto. 3.048/99, lavrou a competente NFLD, em observância aos normativos que regem a matéria.

A recorrente inova em seu recurso, em relação à impugnação, ao alegar ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização da taxa SELIC para correção de débito tributário.

No entanto, cabe observar que o argumento acima não foi apresentado em defesa, o que, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, se consubstancia em matéria não impugnada, para a qual ocorreu a preclusão do direito de discussão.

Porém, ainda que não se considerasse ocorrida a preclusão, verifica-se, no caso presente, que a utilização da Taxa SELIC para atualizações e correções dos débitos apurados encontra respaldo no art. 34, da Lei 8.212/91, não havendo que se falar em ilegalidade da referida exação

E este CARF uniformizou a jurisprudência administrativa sobre tais matérias, por meio, das súmulas nºs 2 e 3.

A recorrente alega, ainda, impossibilidade da inclusão dos diretores da recorrente no pólo passivo da NFLD.

Todavia, cumpre esclarecer que a inclusão do nome dos co-responsáveis é um dos requisitos necessários para a constituição do crédito.

O sujeito passivo que deve suporta o ônus contido na NFLD em tela é a própria empresa, sendo ela, em primeira análise, a responsável pelo crédito ora discutido, não podendo se afirmar que sejam as pessoas arroladas no relatório de co-responsáveis, neste momento, o sujeito passivo da obrigação inadimplida.

Desse modo, a indicação dos sócios e administradores no anexo denominado de CORESP nada mais representa do que documento instrutório da NFLD, previsto na legislação previdenciária.

Como o art. 79, inciso VII, da Lei n.º 11.941/2009, revogou o art. 13 da Lei n.º 8.620/93, a simples indicação dos representantes legais da empresa por meio do CORESP não implica a sua inscrição de imediato em dívida ativa.

Registre-se que a lista nominal serve apenas como uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo fisco, já que posteriormente servirá de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Porém, para deixar claro que o fisco não pode incluir as pessoas físicas relacionadas no CORESP de pronto na certidão da dívida ativa, este colegiado vem decidindo reiteradamente deixar consignado o provimento parcial do recurso, eis que necessário para o dispositivo final do julgado.

Nesse sentido, acato o requerimento formulado pela recorrente, a fim de afastar a co-responsabilidade dos representantes legais.

No entanto, mantenho a lista nominal **apenas como uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo fisco**, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, cabendo a ressalva de que esses nomes não poderão ser inscritos de imediato em dívida ativa, somente com base na indicação trazida pelo fisco.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

VOTO por **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para excluir do débito, por decadência, os valores lançados nas

competências compreendidas entre 02/2000 e 11/2001, inclusive, e para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo fisco, podendo servir, posteriormente, de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional

É como voto.

Bernadete De Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Damião Cordeiro De Moraes - Redator

DA RESPONSABILIDADE

A responsabilidade da pessoa física não pode decorrer da simples falta de pagamento de tributo. É inquestionável que o lançamento tributário tem sua exigibilidade em face da sociedade contribuinte. Porém, o que é questionável é a exigibilidade de tais créditos perante o administrador dessa sociedade.

A sujeição passiva da obrigação principal no direito tributário, como é sabido, se dá de duas formas: por contribuição (CTN 121, parágrafo único, inciso, I) ou por responsabilização (CTN 121, parágrafo único, inciso II). No caso em tela, inegável a condição de contribuinte da sociedade. De outro lado, é completamente dúbia a condição de responsável do administrador por esses créditos.

Inexiste, no direito tributário pátrio, espécie de responsabilização objetiva do sócio por créditos tributários inadimplidos pela sociedade. O que o sistema prevê é a responsabilidade tributária do administrador por atos irregulares – atos ultra vires –, seja este administrador sócio ou não.

A forma da responsabilização daquele que exerça cargo de administração ou gerência encontra-se presente no art. 135, inc. III do CTN, que dispõe:

“Art. 135 – São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Sem a presença dos requisitos do art. 135, não há de se falar em responsabilidade do sócio administrador. Nesse sentido leciono o prof. Luciano Amaro:

“Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver prática de ato para qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela”(in Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. P.319).

In casu, o fisco não colacionou aos autos nenhuma manifestação que delimite a ter havido a prática de ato para o qual os relacionados não detivessem poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto da empresa.

12. Em uníssono é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO. ART. 135, III, DO CTN.

PRECEDENTES.1. A arguição da exceção de pré-executividade com vista a tratar de matérias de ordem pública em processo executivo fiscal – tais como condições da ação e pressupostos processuais – somente é cabível quando não for necessária, para tal mister, dilação probatória. 2. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos.3. Recurso especial provido”[g.n] (REsp 426.157/SE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 18.08.2006 p. 361).”

Assim, ante a impossibilidade de responsabilização tributária dos administradores da recorrente pelos créditos lançados (art. 135 do CTN), devem ser excluídos da relação de vínculos as pessoas nele relacionadas.

DA MULTA APLICADA

Sobre a multa aplicada, cumpre ressaltar que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

3. E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 combinado com o art. 61, §2º da Lei nº 9.430/96, se mais benéfica ao contribuinte e para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

Declaração de Voto

DO SEGURO DE VIDA

Acerca da ilegalidade da cobrança de contribuições previdenciárias sobre valores pagos pela empresa a título de seguro de vida, importante ressaltar que a norma celetista expressamente excluiu da definição legal de remuneração a parcela referente ao seguro-saúde e ao seguro de vida e de acidentes pessoais, inclusive sem o requisito de que a utilidade fosse oferecida à totalidade dos empregados.

Senão vejamos:

"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. (...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (...)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde

V- seguros de vida e de acidentes pessoais;”

Evidentemente que, em atendimento ao princípio da especificidade das normas, a lei trabalhista deve ser considerada sempre com muita cautela para que não invada a esfera do ordenamento legal previdenciário, notadamente no que se refere à cobrança de contribuições sociais.

Ocorre que o conceito jurídico de salário não é originário do direito previdenciário, mas sim do direito trabalhista. Assim é que, para a exata definição de salário contribuição, foi que o art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91 utilizou a expressão ‘remuneração’, termo técnico advindo do direito do trabalho.

Nesse sentido, transcreve-se ementa do Acórdão da lavra da Juíza Tânia Terezinha Cardozo Escobar, do TRT da 4ª Região, que deu correto tratamento à questão:

“GRATIFICAÇÃO NÃO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, DA LEI Nº 8.212/91. 1. Para definir o salário-de-contribuição, o art. 28, I, da Lei n.º 8.212/91, utiliza a expressão ‘remuneração’. Trata-se de termo técnico próprio do Direito do Trabalho. Portanto, devemos entendê-lo tal como formulado no campo desta ciência. E neste campo, remuneração é a soma das parcelas de natureza salarial com as gorjetas recebidas pelo empregado, conforme arts. 457 e 458 da CLT. Se a gratificação eventual paga pela empregadora aos seus empregados não é salário, também não é remuneração. Logo, não há incidência de contribuições previdenciárias. (...)” (AC 9504540686/PR)

É dizer: para a incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados a título de utilidade deve-se levar em conta o conceito construído pelo direito privado, por força do disposto no art. 110, do CTN. Este dispositivo traz uma relevante regra de conduta tributária ao dispor que "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

A rigorosa discriminação de campos materiais para o exercício da atividade tributária, tendo estatutura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade, de maneira que, a definição de cada instituto utilizada pela Carta Magna não pode ser manipulada pelo fiscal tão somente no afã de ampliar o campo de incidência tributária.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou pela não incidência da contribuição sobre os valores do seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, uma vez que não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado, uma vez que o empregado nada usufrui pelo seguro de vida em grupo, o que descarta a possibilidade de considerar-se o valor pago, se generalizado para todos os empregados, como sendo salário-utilidade (v.g. REsp 441096/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 04/10/2004, p. 231; REsp 677751/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 21/11/2005, p. 137, REPDJ 10/04/2006, p. 135).

Para reforçar a tese, cita-se trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, relatora do REsp 695724/RS (DJ 16/05/2006, p. 205):

“Tem-se entendido que a incidência da contribuição previdenciária está afeta às parcelas que se constituem em salário, seja pago de forma direta ou de forma indireta, de tal modo que a liberalidade patronal, se em caráter habitual passa a integrar o salário e, como tal, a servir de base de cálculo para efeito de incidência da exação de que se cuida.

Na hipótese, estamos a tratar especificamente do que é pago pelo empregador a título de seguro de vida em grupo, sendo certo que a partir da Lei 9.528, de 10/12/97, não se tem dúvida, porque prevista a exclusão de forma expressa no art. 28, § 9º, letra "p" da Lei 8.212/91, o qual enuncia o expurgo da base de cálculo do que for pago a título de programa de previdência complementar. (...)

Dentro de uma interpretação teleológica, à vista da previsão legislativa que antecedeu a reforma da Lei 8.212/91, temos que o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado, o qual não terá nenhum benefício direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento. Se de seguro individual se tratasse, não haveria dúvida quanto à incidência, o que, entretanto, não ocorre em relação ao seguro de vida em grupo.”

O seguro não está previsto na Lei n. 8.212/91 com verba tributável, apenas indiretamente no Decreto n. 3.048/1999 (art. 214, §9º, inc. XXV), o que não é suficiente para se confirmar a exação.

O CARF tem se posicionado em uníssono com o Superior Tribunal de Justiça, verbis:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1997 a 30/11/1999 PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O Seguro de Vida em Grupo não está sob o campo de incidência de contribuição previdenciária por não se amoldar ao conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, I da Lei nº 8.212/91. Recurso Voluntário Provido” (Segundo Conselho de Contribuintes. 6ª

Processo nº 11330.000270/2007-80
Acórdão n.º 2301-02.644

S2-C3T1
Fl. 252

Câmara. Turma Ordinária; Acórdão nº 20600747 do Processo 35138000064200714. Conselheiro Rogerio de Lellis Pinto, Relator designado. Data 10/04/2008).

Frisa-se, porque importante, que o empregado nada usufrui pelo seguro de vida, o que descarta então a possibilidade de considerar-se o valor pago como sendo salário utilidade para efeitos de cobrança de contribuições previdenciárias.

Enfim, cobrar contribuições sociais sobre estes benefícios é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade no bem estar e segurança dos trabalhadores, para que os familiares não passem dificuldades em caso de falecimento do mantenedor da família.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes