



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

Processo n° 11474.000010/2007-70
Recurso n° 153.044 Voluntário
Acórdão n° 2401-00.182 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2009
Matéria SALÁRIO INDIRETO, DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES
Recorrente MARISOL FRANCHISING LTDA.
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2000 a 31/12/2005

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - SALÁRIO INDIRETO - BOLSA DE ESTUDOS - AUXÍLIO CRECHE - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS EMPREGADOS, GERENTES E ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS - PARCELAS PAGAS EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A empresa é responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços.

Quanto a apuração da contribuição sobre os valores de participação nos lucros, auxílio creche, bolsa de estudos e entendo que uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

Em a fiscalização não indicando a verdadeira natureza do pagamento, ou seja, porque afastado o art. 28, § 9º da Lei n° 8.212/1991, não há como manter o lançamento em relação a rubrica a ajuda de custo.

O questionamento em juízo acerca da verba **BOLSA DE ESTUDOS** inviabiliza o conhecimento do recurso na esfera administrativa, tendo em vista que importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS deve ser paga nos termos da Lei 10.101/2000, sendo que a primeira exigência é previsão em acordo ou convenção coletiva, que no caso não restou comprovado.

A DESTINAÇÃO DE LUCROS AOS ADMINISTRADORES ao contrário da distribuição de lucros ou resultados a empregados, e distribuição de lucros aos sócios, não possui previsão legal para que não constitua salário de contribuição. Na modalidade como pagos, passam os valores a constituir uma espécie de remuneração, ganho, que não encontra respaldo legal para ser excluído da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Com relação aos pagamentos realizados à título de **AUXÍLIO CRECHE**, deve ser observado os termos do parecer da procuradoria da Fazenda Nacional, PGFN/CRJ/N° 2600/2008 - Tributário. Contribuição Previdenciária. Auxílio-Creche. Natureza indenizatória. Não incidência.

Nos termos da sumula n° 310 do STJ. Verbis: O Auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n° 8, "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° 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".

No presente caso, os fatos geradores ocorreram entre as competências 11/2000 a 12/2005, a lavratura da NFLD deu-se em 28/11/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 04/12/2006. Dessa forma, em considerando que as rubricas não eram consideradas na remuneração dos empregados, encontram-se alcançados pela decadência quinquenal, em aplicando-se o art. 173 e a súmula vinculante n° 8 do STF, as contribuições até a competência 11/2000.

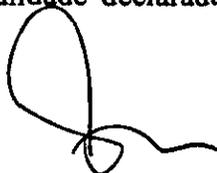
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; II) Por maioria de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2001. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; III) Por unanimidade de votos, em declarar a nulidade do levantamento AJUDA DE CUSTO; IV) Por maioria de votos, em declarar a nulidade do levantamento AJUDA DE CUSTO por vício material. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a nulidade do levantamento AJUDA DE CUSTO por vício formal; e V) Por unanimidade de votos, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento o levantamento referente ao AUXÍLIO CRECHE. Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente à



decadência e quanto a nulidade declarada, o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



~~ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA~~ -Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Cleusa Vieira de Souza, Cristiane e Lourenço Ferreira do Prado. Ausente o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto.

Relatório

O presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a destinada aos Terceiros, bem como a parcela a cargo dos segurados empregados não descontada em época própria, levantadas sobre os seguintes fatos geradores descritos no relatório fiscal, fls. 75 a 87:

AXC – AUXÍLIO-CRECHE – PERÍODO DE 11/2000 A 06/2003. Pagamento realizado na modalidade de auxílio-creche. Para que tais valores constituam exclusão de base de cálculo deve ser feita a comprovação da despesa, o que não foi realizado pelo recorrente, razão porque os valores foram lançados como salário de contribuição. O lançamento foi realizado com base nas FOPAG apresentadas pela empresa.

BE2 – BOLSA DE ESTUDOS– PERÍODO 01/2001 a 12/2005. Bolsa de estudos para cursos de 2º grau (colaborador a partir de 6 meses), nível superior, técnico e de idiomas (12 meses como colaborador) e pós graduação/Mestrado e MBA (24 meses como colaborador) aos seus empregados (50%), desde que determinadas condições fossem cumpridas. Com relação ao curso de graduação somente são concedidas bolsas para cargos específicos citados na norma, tendo previsão para concessão de 10 bolsas adicionalmente independente do cargo ocupado, sendo que caso corra excesso de candidatos o tempo de empresa será o critério adotado para seleção. Os valores foram apurados de forma indireta, por meio do saldo da conta contábil, considerando que mesmo intimada a empresa deixou de apresentar a relação nominal de bolsistas.

DS2 – DIFERENÇA DE SALÁRIOS – NÃO DECLARADO EM GFIP - PERÍODO 05/2004 a 10/2005 (INTERCALADAS). Valores referentes a diferenças de salários que a empresa pagou aos seus empregados, sem fazer incidir contribuição previdenciária, conforme conta contábil – “261 – Diferença de Salários”. Destaca-se que posteriormente houve alteração da rubrica para “Devolução de Desconto Indevido”.

PD2 – PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES – PERÍODO DE 09/2001 a 02/2005. A empresa em relação aos diretores não empregados: Vicente Donini e Jair Pasquali, destinou valores à título de Participação dos Administradores, mas diferente do que ocorre com os empregados nos termos de lei e com os valores distribuídos aos sócios ou acionistas à título de Lucros e Dividendos, onde vislumbra-se a possibilidade de não incidência de contribuição os valores pagos a título de participação dos administradores e honorários da diretoria integram a base de cálculo de contribuições.

PD2 – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS GERENTES– PERÍODO DE 02/2004 a 02/2005. A empresa em relação aos segurados empregados - gerentes, pagou valores à título de participação nos lucros em desacordo com a legislação vigente. A empresa após intimação por parte da autoridade fiscal, para apresentação dos documentos que comprovassem a regularidade de distribuição de lucros em conformidade com a Lei 10.101/2000, descreveu não possuir qualquer documento relativo a programa de participação nos lucros, pois os pagamentos são feitos de acordo com as regras que regem o pagamento de Participação nos



Resultados da empresa Marisol S/A. OU seja, conforme descrito no relatório fiscal, não existem documentos firmados com os empregados ou por meio de acordo ou convenção coletiva, sendo que a partir do ano de 2003, a empresa implementou bônus adicional aos empregados ocupantes de cargos de chefia e gerentes. Assim, como na empresa Marisol S/A não existe previsão de pagamento deste benefícios para algumas carreiras. Os valores foram apurados por meio das folhas de pagamentos apresentadas pela empresa.

PD2 – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – PERÍODO DE 07/2001 A 07/2005. A empresa em relação aos segurados empregados, pagou valores à título de participação nos lucros em desacordo com a legislação vigente. A empresa após intimação por parte da autoridade fiscal, para apresentação dos documentos que comprovassem a regularidade de distribuição de lucros em conformidade com a Lei 10.101/2000, descreveu não possuir qualquer documento relativo a programa de participação nos lucros, pois os pagamentos são feitos de acordo com as regras que regem o pagamento de Participação nos Resultados da empresa Marisol S/A. OU seja, conforme descrito no relatório fiscal, não existem documentos firmados com os empregados ou por meio de acordo ou convenção coletiva.

AJUDA DE CUSTO – PERÍODO DE 07/2004 A 12/2005. A empresa efetuou pagamentos a título de ajuda de custo no período objeto do lançamento, sendo que em fevereiro de 2006, recolheu a contribuição incidente sobre tais verbas apenas para a filial Loja Rio Sul, razão porque foi realizado o lançamento em relação as demais filiais.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 28/11/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 04/12/2006.

Inconformado com a NFLD, a notificada apresentou defesa, conforme fls. 102 a 127

Foi exarada a Decisão-Notificação - DN que confirmou a procedência do lançamento, fls. 150 a 155.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 158 a 175, onde, em síntese a recorrente alegou o seguinte:

1. Parte do crédito encontra-se alcançado pela decadência quinquenal.
2. O art. 28, I e seu § 9º deixam claro que não integram salário de contribuição o valor referente ao plano educacional que vise a educação básica, cursos de capacitação e qualificação profissionais desde que não seja utilizado para substituir parcela salarial e todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo, o que nada mais é do que o benefício estendido aos seus empregados.
3. A empresa apenas possui condições pré-estabelecidas para subsidiar os custos de educação de seus funcionários, tais como o tempo de trabalho na empresa, o curso pretendido, condições estas que guardam pertinência com a razoabilidade e racionalidade. Assim, preenchidas essas condições qualquer empregado que se interesse e almeje instruir-se tem acesso ao benefícios.

4. Ao contrário do que pretende o julgador de primeira instância, não pode a fiscalização afastar o conceito de remuneração disposto na CLT para atender interesse seu. A legislação trabalhista, assim como a previdenciária, comportou exceções para a natureza salarial de uma verba, assim como descrito no §2º do art. 458. No caso a legislação trabalhista não faz qualquer menção a que o benefício seja estendido a todos os empregados. Ressalte-se, ainda, que a legislação trabalhista, mais ampla quanto a concessão do benefício, é de 2001, ou seja, bem depois da edição da lei 8212/91, devendo, portanto ser revogada a lei anterior, quando uma posterior, do mesmo nível hierárquico for contrária.
5. Ademais, a verba bolsa de estudos possui natureza indenizatória, constituindo verdadeiro investimento na educação e formação dos empregados, não podendo ser considerada salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, razão porque não pode integrar remuneração do empregado.
6. Ao contrário do descrito pela autoridade fiscal conforme descrito no Termo de Adesão, assinado em 01/11/2000, ao Acordo Coletivo de Participação nos Lucros, datado de 24/04/1998, tais verbas não integram a base de cálculo das contribuições
7. Ressalte-se que tanto os novos colaboradores, bem como os gerentes, contratados e promovidos após aquela data. Aderiram automaticamente aos termos daquele documento.
8. O próprio texto constitucional exclui de forma expressa a natureza remuneratória das participações dos empregados, o que nem mesmo foi apreciado pelo órgão julgador.
9. Assim, como argumentado em relação a participação nos lucros dos empregados, o Termo de Adesão firmado em 01/11/2000 afasta qualquer natureza salarial dos pagamentos realizados.
10. O programa foi instituído com o objetivo de obter dessas carreiras específicas (que detém maior responsabilidade e representação) empenho ainda maior para a construção de resultados positivos que ao final de cada exercício, comporão a base de cálculo do programa.
11. Quanto a participação nos resultados dos diretores a autoridade fiscal realizou lançamento de contribuições sem a devida fundamentação legal capaz de autorizar a pretensão, qual seja enquadramento como pró-labore, conferir natureza salarial, o que seria mais temerário, posto sequer serem considerados empregados.
12. Existe amparo constitucional consubstanciado no art. 7º, XI, devidamente regulamentado pelos art. 189 e 190 da lei 6404/76, tendo a empresa implementado o pagamento conforme descrito em seu estatuto.
13. A jurisprudência do STJ caminha no sentido de que as gratificações semestrais equivalem a participação nos lucros da

empresa, cuja natureza jurídica é desvinculada do salário. Ademais, a verba possui puro caráter eventual, haja vista que somente serão pagas se houver lucro.

14. Quanto a diferenças de salários requer a juntada das guias anexas, recolhidas em 19/12/2006, que comprovam a regularidade de contribuições.
15. A ajuda de custo é um mero auxílio prestado aos funcionários, como forma de ressarcimento de eventuais prejuízos por ele experimentados. Sendo verbas pagas de forma eventual e não habitual, paga por mera liberalidade incabível a incidência de contribuições previdenciárias.
16. Com relação ao auxílio creche, assim, como já defendido em relação as demais ajudas de custo, trata-se de verba indenizatória, razão pela qual não pode incidir contribuição previdenciária.
17. O auxílio creche e o reembolso baba não remuneram o trabalhador, apenas indenizam estes por terem desembolsado determinado valor para que um terceiro vele por seu filho em seu horário de trabalho.
18. Ante as razões expostas requer o provimento do presente recurso voluntário, para que seja reconhecida a decadência do direito de lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até 09/05/2001, uma vez que o início da fiscalização ocorreu em 09/05/2006, bem como no mérito se reconheça toda a argumentação trazida pelo recorrente para que se determine o cancelamento do crédito.

A unidade descentralizada da SRP encaminhou o processo a este 2º CC, sem o oferecimento de contra-razões.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 157. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

Em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa. Destaca-se como passos necessários a realização do procedimento:

- *autorização por meio da emissão do Mandato de Procedimento Fiscal – MPF- F e complementares, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandato, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.*

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida fundamentação das contribuições não lhe confiro razão. Não só o relatório fiscal, como também o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, trazem toda a fundamentação legal que embasou a constituição da presente NFLD.

Quanto as alegações de que o procedimento não poderia prosperar em relação ao levantamento distribuição de lucros por não ter a autoridade realizado a devida fundamentação das contribuições, não lhe confiro razão. Não só o relatório fiscal no seu item 9.1 a 9.33, prestou todos os esclarecimentos que justificaram a apuração dos valores como base de cálculo de contribuições, detalhando toda a fundamentação legal, como também o DAD – Discriminativo analítico de débito, que descreve de forma pormenorizada, mensalmente, a base de cálculo, as contribuições e respectivas alíquotas. Sem contar, ainda, o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito que traz toda a fundamentação legal que embasou o lançamento.

Porém com relação ao levantamento **AJUDA DE CUSTO**, entendo que razão assiste ao recorrente no sentido de que a autoridade fiscal deveria, descrever de forma mais clara, que tipo de ajuda de custo se refere. Ao contrário do alegado pelo recorrente, identificamos que a verba foi paga não eventualmente, mas de forma contínua no período de 07/2004 a 12/2005, mas isso por si só não constitui motivo para incidência de contribuições. Deveria o auditor indicar no mínimo qual a verdadeira natureza do pagamento, ou seja, porque afastado o art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 28 (...)

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

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

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

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Dessa forma, entendo que em relação ao Levantamento **AJUDA DE CUSTO** deve-se acatar os argumentos para que se determine a exclusão por vício formal.

Já quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF, proferida recentemente. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 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".

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

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.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º

2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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." 9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário,

Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrentes,

"transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.(GRIFOS NOSSOS)

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: "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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com

fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"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."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

Considerando os fatos geradores objeto do lançamento em questão, de forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente, porque caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

Como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar; Chegar antes de; anteceder, ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição uma, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexivo ou complexivo.

Na verdade, entendo ser aplicável em regra o art. 173 do CTN, como no casos das rubricas não reconhecidas, quais sejam: BOLSA DE ESTUDOS, PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, só passando para o § 4º do art. 150, nos casos em que se comprova o efetivo recolhimento, ou melhor, a antecipação de um recolhimento, como no caso, do levantamento, DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES. Porém irrelevante, em relação a este último levantamento, visto que mesmo aplicando-se o art. 150, não haveriam competências a serem declaradas decadentes, visto que o período do lançamento é a partir de 05/2004.

No presente caso, os fatos geradores ocorreram entre as competências 11/2000 a 12/2005, a lavratura da NFLD deu-se em 28/11/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 04/12/2006. Dessa forma, em considerando que as rubricas não eram consideradas na remuneração dos empregados, encontram-se alcançados pela decadência quinquenal, em aplicando-se o art. 173 e a súmula vinculante nº 8 do STF, as contribuições até a competência 11/2000.

DO MÉRITO

Em primeiro lugar, de acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos

rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n° 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei n° 5.929, de 30 de outubro de 1973;

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei n° 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei n° 9.711, de 20/11/98)

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

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

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n° 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei n° 9.711, de 20/11/98)

Quanto a verba **BOLSA DE ESTUDOS**, primeira em análise destaque, informação trazida durante a sustentação oral do patrono da empresa. Segundo documento apresentado durante o julgamento, a empresa ingressara com Ação Judicial Ordinária, sob nº 2007.72.09.001104-2/SC, de autoria das empresas MARISOL S/A (CNPJ Nº 84.429.752/0001-62), MARISOL INDÚSTRIA E VESTUÁRIO LTDA (CNPJ Nº 02.045.487/0001-54) E MARISOL FRANCHISING LTDA (CNPJ Nº 03.979.387/0001-68) cujo objeto é “Ação Declaratória” com pedido de antecipação de Tutela contra a União, para que se “declare a inexistência de relação jurídica tributária que obrigue as autoras ao recolhimento da contribuição previdenciária com base nos valores destinados ao custeio das bolsas de estudo concedidas aos seus colaboradores, especialmente nos termos da norma interna existente.”

Face a informação trazida, entendo que não deve ser conhecido o recurso acerca da incidência de contribuições sobre as BOLSAS DE ESTUDO CONCEDIDAS, tendo em vista o recorrente encontrar-se em processo judicial a respeito da mesma matéria.

Nesse sentido dispõe a súmula deste 2º Conselho de Contribuintes: **SÚMULA Nº 1**

“Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.”

Com relação aos pagamentos realizados à título de **AUXÍLIO CRECHE**, ao contrário do entendimento exposto quando da manutenção dos valores pagos a título de auxílio babá em caso semelhante, entendo que deve ser observado os termos do parecer da procuradoria da Fazenda Nacional, com relação ao tema, que enseja a exclusão dos valores apurados nesta NFLD. Quanto ao tema, devem ser acatados os argumentos do recorrente no sentido de que as verbas pagas à título de auxílio creche, não constituem salário de contribuição.

PARECER

PGFN/CRJ/Nº 2600/2008

Tributário. Contribuição Previdenciária. Auxílio-Creche. Natureza indenizatória. Não incidência.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

I

O escopo do presente Parecer é analisar a possibilidade de se promover, com base no inciso II do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, e no Decreto nº 2.346, de 10.10.1997, a dispensa de interposição de recursos ou o requerimento de desistência dos já interpostos, com relação às decisões judiciais que fixam o entendimento de que não incide a contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio-creche, instituído em decorrência do dever do patrão a manter creche ou terceirização do serviço, conforme previsão do art. 389, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

2. Tal Parecer, em face da alteração trazida pela Lei nº 11.033, de 2004, à Lei nº 10.522/2002, terá também o condão de dispensar a apresentação de contestação pelos Procuradores da Fazenda Nacional, bem como de impedir que a Secretaria da Receita Federal do Brasil constitua o crédito tributário relativo à presente hipótese, obrigando-a a rever de ofício os lançamentos já efetuados, nos termos do citado artigo 19 da Lei nº 10.522/2002.

3. Este estudo é feito em razão da existência de decisões reiteradas de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no sentido de que não incide a contribuição-previdenciária sobre o auxílio-creche, porquanto essa verba não integra o salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária..

II

4. Várias ações foram propostas pelos empregadores contra a União (INSS) com o objetivo de que o Poder Judiciário reconhecesse a impossibilidade do Fisco cobrar a contribuição previdenciária nos moldes acima mencionados.

5. A interpretação dada pela Fazenda Nacional é no sentido de que a verba relativa ao auxílio-creche não tem natureza indenizatória, mas sim salarial, motivo pelo qual deveria incidir a contribuição previdenciária quando do seu recebimento.

6. Ocorre que o Poder Judiciário entendeu diversamente, tendo sido pacificado no âmbito do STJ que o auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária e constitui-se numa indenização pelo fato da empresa não manter em funcionamento uma creche em seu próprio estabelecimento. Ademais, o caráter salarial restaria descaracterizado pela cessação do recebimento do benefício quando o menor ultrapasse os seis anos de idade.

7. Vale lembrar que a controvérsia está superada pelo verbete sumular nº 310 do STJ. *Verbis:*

O Auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição.

(...)

No que tange as alegações acerca do levantamento **DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES**, descrito pela autoridade fiscal, como as devoluções de descontos realizados indevidamente dos empregados, ressalto, que o recorrente disse que na verdade os valores já haviam sido devidamente recolhidos, porém não apresentou o recorrente as GPS para comprovar suas alegações, razão porque não há o que apreciar acerca do levantamento.

Por fim, quanto aos valores pagos à título de **PARTICIPACÃO DOS ADMINISTRADORES**, entendo que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de afastar o levantamento em questão. Os pagamentos, conforme descrito pela autoridade fiscal em seu relatório não constituem pagamentos de distribuição de lucros ou resultados a empregados, nem tampouco distribuição de lucros aos sócios, pagamentos estes, que dependendo da maneira como pagos poderiam, não constituir verba salarial, nos termos da legislação própria, qual seja: Lei 8212/91, Lei 10.101/00 e lei 6404/76.

Percebemos no lançamento em questão, a destinação de valores aos administradores, passando estes valores a constituir uma espécie de remuneração, ganho, que não encontra respaldo legal para ser excluído da base de cálculo de contribuições

previdenciárias, senão vejamos, para os trabalhadores contribuintes individuais, o art. 28, III da referida lei, assim dispõe:

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º;

Quando analisamos o trabalho de profissionais autônomos (contribuintes individuais), identificamos um contrato civil de prestação de serviços, onde a execução do trabalho, dentro da conformidade do contrato, gera um ganho.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Sússekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”

Não há que falar em aplicação das regras inerentes a Lei 10101/2000 e ao disposto no art. 7º da CF/88, tendo em vista que o pagamento não era direcionado aos segurados empregados, mas administradores, que para efeitos da legislação previdenciária são enquadrados como segurados contribuintes individuais, sem qualquer respaldo para que os valores pagos a título de participação nos lucros sejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

LEI Nº 10.101, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000

Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências.

Faço saber que o Presidente da República adotou a Medida Provisória nº 1.982-77, de 2000, que o Congresso Nacional aprovou, e eu, Antonio Carlos Magalhães, Presidente, para os efeitos do disposto no parágrafo único do art. 62 da Constituição Federal, promulgo a seguinte Lei

Art.1º - Esta Medida Provisória regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como

incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art.2º - A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

(...)

Art.3º - A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

No mesmo sentido aplica-se a legislação trabalhista. O art. 458 da CLT, § 2º descreve as verbas fornecidas aos empregados que não possuem natureza salarial. 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.

(Súmula nº 258 do TST.)

§ 1º Os valores atribuídos às prestações in natura deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário mínimo (artigos 81 e 82).

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

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

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

V – seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI – previdência privada;

VII – VETADO.

Com relação ao pagamentos de **DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS A EMPREGADOS E GERENTES**, em primeiro lugar deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada. Para corroborar esse entendimento cito o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, e que bem coloca-se quanto a matéria, dispõe, verbis:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

Vale ressaltar, também para efeitos de esclarecimento, o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria:

DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória n° 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o n° 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção n° 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7°, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7°, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória n° 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7°, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

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

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a legislação específica.

Quanto ao argumento do recorrente de que possuía Termo de Adesão em 2000, que nasceu de Acordo Coletivo firmado em 1998, aplicando-se adesão automática para as pessoas contratadas a partir de 2003, não lhe confiro razão.

Nos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, duas são as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados de forma a afastar a sua natureza salarial:

- *Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;* (grifo nosso)
- *Convenção ou acordo coletivo de trabalho.*

Dessa forma, os empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto.

Ao contrário do argumentado,, não consegui identificar o suposto acordo coletivo, bem como seus termos, ressaltando que a não formalização de novo acordo dentro do limite legal de 2 anos, acaba por encerrar tacitamente seus efeitos.

O sindicato tem por escopo proteger a categoria profissional, frente a superioridade econômica do empregador, dessa forma, não age como mero telespectador, mas intervindo de forma a evitar que o “poder de coerção” do empregador acabe por intimidar empregados a firmar acordos que os prejudicariam mesmo que indiretamente.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO, para NA PARTE CONHECIDA, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que se exclua do lançamento, face a aplicação da decadência quinquenal, as contribuições até a competência 11/2000, bem como se exclua por vício formal a rubrica AJUDA DE CUSTO, e no mérito voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL PARA que se exclua a rubrica AUXÍLIO CRECHE, mantendo os demais levantamentos nos termos acima descritos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 7 de maio de 2009



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Redator Designado

VOTO DIVERGENTE QUANTO DECADÊNCIA

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, somente em relação ao prazo decadencial e à espécie de vício no levantamento Ajuda de Custo, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, como passaremos a demonstrar.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45, da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

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

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“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."

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150, do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO

[...]

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social." (AgRg no Recurso Especial nº 616.348 – MG – 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em 14/02/2005 - Unânime)

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários são matérias reservadas à Lei Complementar:

“Art. 146. Cabe à Lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.

Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia material, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de que serviriam as normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A sujeição das contribuições previdenciárias às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:

“As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda, às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, da CF).

O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso:

[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art. 143, III). Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa...Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003)

[...]

As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco.

[...]” (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 356/358) (grifamos)

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e bem assim do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

**“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45
DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA
CONSTITUIÇÃO.**

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o

qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente.”

Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições previdenciárias.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições previdenciárias em virtude do disposto na Súmula nº 02, do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluímos que o fato de afastar os ditames do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude comprovada) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

“Súmula nº 08: 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.”

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Dessa forma, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária, sobretudo por ter havido antecipação do pagamento, uma vez tratar-se de lançamento de salário indireto, tendo a contribuinte promovido o recolhimento das

contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida, fato relevante para aqueles que sustentam ser determinante à aplicação do instituto, entendimento não compartilhado por este Conselheiro.

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 04/12/2006, com a devida ciência da contribuinte, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/2001, inclusive, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

PRELIMINAR NULIDADE – VÍCIO MATERIAL

Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o presente lançamento diz respeito às contribuições sociais devidas pela empresa ao INSS, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, assim considerados os valores pagos a título de salário indireto, um dos quais Ajuda de Custo.

Entretantes, a ilustre autoridade lançadora, ao constituir o crédito previdenciário considerando a verba intitulada Ajuda de Custo como salário de contribuição, não logrou motivar o presente lançamento, mais precisamente no Relatório Fiscal, deixando de demonstrar e comprovar, na forma que o caso exige, se aludidas importâncias foram ou não pagas de forma eventual.

Tais fatos, aliás, já restaram circunstanciadamente esclarecidos no voto da insigne Relatora, razão pela qual me abstenho de repeti-los, eis que a divergência apontada por este conselheiro diz respeito tão somente à sua conclusão.

Com efeito, conforme se extrai do bojo do seu voto, a Conselheira Relatora, ao declarar a nulidade daquele levantamento (Ajuda de Custo), inferiu tratar-se de vício formal.

Em outra via, o entendimento deste Conselheiro, acompanhado por maioria pelos demais integrantes desta egrégia Câmara, é no sentido de excluir tal levantamento da exigência fiscal por vício material, em virtude da ausência da descrição do fato gerador do tributo.

Antes mesmo de se adentrar às questões de mérito propriamente ditas, é de bom alvitre trazer à baila a distinção das 03 (três) conclusões aventadas durante o julgamento do presente recurso, quais sejam, vício formal, material ou provimento (improcedência do lançamento).

O vício formal, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in verbis*:

“Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número”

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea “b”, estabelece que o vício formal é:

“ [...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.”

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, insculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

“PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.Recurso Especial improvido.” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a

elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. [...]" (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos)

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do então Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

"[...]

RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]" (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002)

Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído, *in verbis*:

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

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra *“O Vício Formal no Lançamento Tributário”*, nos seguintes termos:

“[...]

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (Tôrres, Heleno Taveira et al. – coordenação – “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o

conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

“LANÇAMENTO – NULIDADE – VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.” (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005)

Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, na forma proposta pela nobre relatora, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.

Retornando à diferenciação das conclusões de julgamento, já o **provimento ao recurso (improcedência da notificação)**, implica inferir que, diante dos elementos de provas e razões ofertados pela autoridade lançadora, chegou-se à conclusão da inexistência do fato gerador do tributo exigido. Ou seja, adentrando-se ao mérito da questão, o lançamento efetuado não deve prosperar, uma vez que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador, o que impede o Fisco de promover novo lançamento a partir dos mesmos fatos.

Diante de tais considerações, voltemos à hipótese dos autos, onde o fiscal autuante promoveu o lançamento sem conquanto descrever claramente o fato gerador do tributo, mais precisamente em relação ao levantamento Ajuda de Custo, como a própria Relatora asseverou.

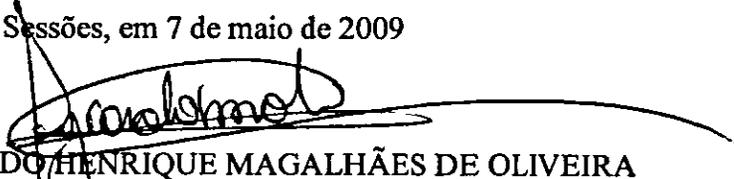
Nesses termos, não se cogita em vício formal, mas, sim, excluir aquele levantamento por vício material, tendo em vista que a fiscalização não descreveu de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador do tributo, afrontando a legislação de regência.

Assim, deve ser declarada a nulidade do levantamento Ajuda de Custo, **por vício material**, em observância à legislação de regência, mais precisamente do artigo 142 do CTN e demais dispositivos das Leis 8.212/91 e 9.784/99 encimados, uma vez que referida incorreção contamina a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* parcialmente em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO

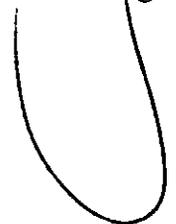
RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a preliminar de decadência até a competência 11/2001, inclusive, e EXCLUIR O LEVANTAMENTO AJUDA DE CUSTO POR ERRO/VÍCIO MATERIAL, acompanhando o voto da Conselheira relatora em relação ao mérito do lançamento para as demais competências, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 7 de maio de 2009



RYCARDU HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Redator Designado



Declaração de Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira

Ouso divergir da Conselheira Relatora quanto ao entendimento de que o lançamento não poderia prevalecer no que tange às contribuições incidentes sobre a verba paga a título de Ajuda de Custo, efetuada pela empresa.

Segundo a Conselheira Relatora, a auditoria fiscal deveria ter demonstrado a que se referiria tal ajuda de custo, para que restasse clara a incidência de contribuições previdenciárias.

Conforme dispõe o art. 28, caput da Lei nº 8.212/1991, integram o salário de contribuição “a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”.

O dispositivo legal é claro no sentido de que integram a base de cálculo os valores pagos a qualquer título. Esta é a regra geral.

Entretanto, o legislador entendeu por excluir da base de incidência valores pagos em determinadas situações específicas. Assim, o § 9º do art. 28 do citado artigo traz, de forma pormenorizada, os valores que não integram o salário de contribuição, caso sejam pagos de acordo com os requisitos legais.

No caso em tela, a recorrente efetuou pagamentos a título de ajuda de custo no período de 07/2004 a 12/2005, sendo que em fevereiro de 2006, recolheu a contribuição incidente sobre tais verbas apenas para a filial Loja Rio Sul.

Em suas razões, a recorrente alega que a ajuda de custo seria um mero auxílio prestado aos funcionários, como forma de ressarcimento de eventuais prejuízos por ele experimentados. Aduz que seriam verbas pagas de forma eventual e não habitual, paga por mera liberalidade e que seria incabível a incidência de contribuições previdenciárias.

De acordo com o que dispõe o § 9º do artigo 28, estariam ao abrigo da incidência da contribuição previdenciária as seguintes ajudas de custo, estabelecidas nas alíneas “b” e “g”, abaixo transcritas.

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT

A meu ver, de acordo com a regra geral, ajuda de custo paga pela empresa a seus empregados integra o salário de contribuição, prescindindo de qualquer demonstração por parte da auditoria fiscal de que não se trata do pagamento estabelecido pela norma isentiva.

A demonstração por parte da auditoria fiscal seria necessária no caso de a empresa efetuar o pagamento de ajuda de custo enquadrada na finalidade, para a qual a lei determina a sua exclusão da base de cálculo, sem atender aos requisitos legais.

Assevere-se que a recorrente sequer alega em suas razões que a ajuda de custo teria sido paga para atender às situações previstas nas alíneas “b” ou “g” acima transcritas, limitando-se a dizer que efetuou tais pagamentos por mera liberalidade para suprir eventuais prejuízos de seus empregados.

Diante do exposto, manifesto-me pela manutenção do lançamento no que concerne às contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de Ajuda de Custo.

Quanto às demais questões, acompanho o entendimento da Conselheira Relatora.

Sala das Sessões, em 7 de maio de 2009


ANA MARIA BANDEIRA - Conselheira