



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

Processo n° 11516.722291/2012-49
Recurso n° 003.685 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.685 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente JOTUR AUTO-ONIBUS E TURISMO JOSEFENSE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

PERÍCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A perícia tem como destinatária final a Autoridade Julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A partir da edição da Lei n.º 8.620/93, é legítima a tributação em separado da contribuição previdenciária sobre o valor bruto do 13º salário.

A verba despendida pela empresa a título de décimo terceiro salário não integra o rol *numerus clausus* de hipóteses legais de não incidência tributária consolidado no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, configurando-se como rubrica abraçada pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário e outorga de isenção.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO MATERNIDADE. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ART. 28, §2º, DA Lei nº 8.212/91.

O Salário Maternidade integra o conceito jurídico de Salário de Contribuição, sujeitando-se à incidência dos encargos sociais de responsabilidade da empresa. REsp nº 1.230.957-RS, julgado segundo o regime previsto no art. 543-C do CPC.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. HORAS EXTRAS. ADICIONAL NOTURNO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integram o conceito jurídico do salário de contribuição, dado ao seu eminente caráter remuneratório, as importâncias pagas a segurados obrigatórios do RGPS a título de horas extras e adicional noturno. REsp nº 1.358.281 - SP, julgado segundo o regime previsto no art. 543-C do CPC.

FÉRIAS GOZADAS. ADICIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 214, §4º, DO RPS.

A remuneração de férias e seu respectivo adicional de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal possuem natureza remuneratória e, nessa condição, integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, nos termos expressos no §4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

AUXÍLIO DOENÇA. AFASTAMENTO POR INCAPACIDADE. ÔNUS DA EMPRESA.

O salário do segurado empregado correspondente aos primeiros 15 dias de afastamento por doença é custeado integralmente pela empresa, e, a partir de então, pelo INSS.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADICIONAL DE PERICULOSIDADE E INSALUBRIDADE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Consoante entendimento pacífico no âmbito do STJ e do TST, os adicionais insalubridade e de periculosidade constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADICIONAL DE TRANSFERÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O adicional de transferência previsto no §3º do art. 469 da CLT configura-se adicional remuneratório, pago mensalmente, com habitualidade enquanto perdurar a transferência, em percentual nunca inferior a 25% do quanto recebia o trabalhador na localidade de origem, o qual adicional, dada a sua habitualidade, passa a integrar o salário para fins de incidência de Contribuições Previdenciárias, consoante determinação constitucional prevista no §11 do art. 201 da Carta de 1988.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 60 DA AGU.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, a teor da Súmula nº 60 da Advocacia Geral da União, de 08/12/2011, em atenção às disposições insculpidas na alínea 'b' do inciso II do §6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/2009.

INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

CONTRIBUIÇÃO PARA SAT. FIXAÇÃO DO GRAU DE RISCO E DO CONCEITO DE ATIVIDADE PREPONDERANTE POR DECRETO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF.

A definição, por Regulamento Presidencial, dos conceitos de atividade preponderante e do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas pelas empresas não extrapola os limites insertos na legislação previdenciária, porquanto tenha detalhado tão somente o seu conteúdo, sem, todavia, lhe alterar os elementos essenciais da hipótese de incidência, inexistindo, portanto, qualquer ofensa ao princípio da legalidade insculpido no art. 97 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. AIOP. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a incidência de multa de ofício decorrente do recolhimento em atraso de contribuições previdenciárias, aplicada em lançamento de ofício de contribuições previdenciárias.

Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

ATOS PROCESSUAIS. INTIMAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. ART. 23 DO DECRETO Nº 70.235/72.

As intimações dos Atos Processuais devem ser feitas de maneira pessoal, pelo autor do procedimento, como também por via postal ou por meio eletrônico, com prova de recebimento, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado, respectivamente, o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, ou o endereço eletrônico atribuído pela administração tributária ao Sujeito Passivo, desde que por este autorizado, a teor dos incisos I, II e III, do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, inexistindo ordem de preferência.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. LEGALIDADE

Dada a sua natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, a contribuição social destinada ao INCRA não foi extinta pela Lei nº 8.212/91, podendo ser exigida também do empregador urbano, como ocorre desde a sua origem, quando instituída pela Lei 2.613/55.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir do

lançamento, tão somente, as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de vale-transporte, em atenção à Súmula nº 60 da AGU, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Luciana Matos Pereira Barbosa, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

Data da lavratura dos Autos de Infração: 26/09/2012.

Data da Ciência dos Autos de Infração: 28/09/2012.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Curitiba/PR que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração nº e 51.022.937-9 e 51.022.942-5, consistentes em contribuições patronais destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre a remuneração paga, creditada ou devida a segurados empregados, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 36/40.

De acordo com a resenha assinada pela Autoridade Lançadora, o crédito tributário ora em lançamento é constituído pelos seguintes Autos de Infração:

- AI nº 51.022.942-5: compreende as contribuições da empresa destinadas ao SAT (Seguro Acidente de Trabalho)/RAT (Riscos Ambientais do Trabalho)/GILRAT (Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho), referentes ao período de 01/2009 a 13/2011.
 - a) contribuição patronal destinada ao FPAS nas competências 13º/2009, e de 13º/2010 a 03/2011, código de levantamento “D2 - CONTRIB NÃO DECL 2009 A 2011”.
 - b) contribuição patronal destinada ao SAT/RAT; código de levantamento “B2 - DIFERENÇA SAT FAP 2009 A 2011”.
- AI nº 51.022.937-9: compreende as contribuições destinadas às Entidades ou Fundos denominados Terceiros (FNDE/Salário Educação, INCRA, SEST/SENAT e SEBRAE), referentes às competências 12/2007, 12/2009, 12/2010 e 01/2011 a 03/2011.
- AI DEBCAD nº 51.007.878-8 (CFL 77) : Lavrado em razão do cumprimento de obrigação acessória, pois a empresa deixou de prestar mediante Guia de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social (GFIP) informações relativas ao 13º, em relação às competências 13/2007, 13/2009 e 13/2010.

De acordo com o Relatório Fiscal, a base de cálculo das contribuições ora lançadas corresponde às remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, constantes da folha de pagamento e informadas nas respectivas GFIP, conforme exposto no Anexo II, a fl. 49.

Em relação às competências 13/2009 e 13/2010, a base de cálculo foi apurada a partir da folha de pagamento, em razão de a empresa não ter entregue as GFIP em suas épocas próprias. No caso específico das competências de 01/2011 a 03/2011, a base de cálculo foi apurada a partir da diferença entre a folha de pagamento e as GFIP, conforme exposto no Anexo I, a fl. 48.

No que pertine à alíquota SAT/RAT/GILRAT aplicável, esclarece a fiscalização que a empresa tem como atividade principal o transporte coletivo, cujo enquadramento correto na tabela CNAE FISCAL corresponde ao código 49213/02 (Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, intermunicipal em região metropolitana), sendo que o percentual do GILRAT nesse código é de 3% (três por cento), e não o percentual de 1% (um por cento) recolhido pela empresa.

Tendo em vista a existência de indícios que configuram a ocorrência, em tese, de crime de sonegação de contribuições previdenciárias, tipificado no art. 337-A do Código Penal – Decreto-lei nº 2.848/40, e de crime contra a ordem tributária tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/90, foi efetuada a Representação Fiscal Para Fins Penais, em autos apartados, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 11516.722292/2012-93.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 65/349.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão nº 06-46.750 – 6ª Turma da DRJ/CTA, a fls. 384/403, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 16/05/2014, conforme Aviso de Recebimento a fl. 405.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 413/483, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Nulidade do lançamento em razão de modificação ilegal do MPF;
- Nulidade pela ausência de lançamento complementar para o período de 01/2007 a 13/2007, fiscalizado a posteriori;
- Nulidade do procedimento, por cerceamento de defesa, em razão da ausência de perícia para a definição da base de cálculo controversa;
- Que a denúncia espontânea restou configurada;
- Nulidade por alteração irregular do Auto de Infração nº 51.022.942-5;

- Nulidade do Auto de Infração por erro na determinação da base de cálculo, devido à inclusão de rubricas não sujeitas à incidência de Contribuições Previdenciárias;
- Nulidade do lançamento pela impossibilidade de cobrança da contribuição destinada ao INCRA;
- Que deve ser aplicada nas competências de 01/2007 a 11/2008 tão somente a multa de mora, no percentual aplicável à época, de 24%, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, tendo em vista inexistir na ocasião previsão legal de multa de ofício;
- Nulidade do lançamento pela impossibilidade de cobrança da contribuição destinada ao SAT/RAT pela sistemática instituída pelo Decreto nº 6.957/2009;
- Que a multa de ofício de 75% tem caráter confiscatório;

Ao fim, requer a reforma do Acórdão recorrido.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 16/05/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 17/06/2014, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. NULIDADE I

O Recorrente alega a nulidade do lançamento em razão de modificação ilegal do MPF.

Sem razão !

Publicado com o escopo de estabelecer normas gerais sobre o planejamento das atividades da administração previdenciária em matéria fiscal, o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, determinou que os procedimentos fiscais relativos aos tributos federais previdenciários devem ser instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), ressalvadas as hipóteses previstas no §3º do seu art. 2º.

Nessa perspectiva, a ação fiscal, para ser qualificada como regular, necessita ser conduzida sob a cobertura de MPF válido, aqui incluídas suas prorrogações, desde a sua deflagração até o seu encerramento, devendo o auditor fiscal, nesse interregno, emitir todos os documentos fiscais atávicos ao seu ofício que importem numa conduta a ser praticada pelo Fiscalizado, tais como Notificações Fiscais e autos de infração.

DECRETO Nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§1º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita

Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§3º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;

IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).

§4º O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional.

§5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus administradores, garantirá o pleno e inviolável exercício das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal.

No que pertine à regulamentação do MPF, o §4º do art. 2 do citado Dec. 3.724/2001 estatui que o Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional.

Nessa esteira, em 29 de junho de 2011 houve-se por publicada a Portaria MF nº 3.014/2011 dispondo sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelecendo normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, nessa linhada, instituiu normatização específica relacionada aos prazos de validade do MPF, bem como em relação ao mecanismo de prorrogação e de ciência desta ao Fiscalizado.

Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º.

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - 120 dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; e

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.

Avulta dos Dispositivos suso selecionados que a ciência do Sujeito Passivo acerca do MPF dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

No caso dos autos, o procedimento fiscal teve início em 01/02/2012, conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF, a fls. 28/29, no qual consta expressamente consignado tanto o número do Mandado de Procedimento Fiscal quanto o seu respectivo código de acesso

De outro eito, as alterações no MPF decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, sendo que a ciência do Sujeito Passivo dar-se-á, igualmente, no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Merece ainda ser destacado que a prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, de acordo com a discricionariedade da Autoridade administrativa.

Deve ser citado, ainda, que a Portaria SRF nº 6.087/2005 na qual se fundamenta a insurgência do Recorrente, foi revogada pela Portaria RFB nº 4.066, de 2 de maio de 2007, ou seja, muito antes do início da ação fiscal.

Por tais razões, rejeitamos esta preliminar de nulidade.

2.2. NULIDADE II

O Recorrente alega nulidade pela ausência de lançamento complementar para o período de 01/2007 a 13/2007, fiscalizado a posteriori.

Também sem razão !

Conforme já salientado no tópico anterior, as alterações no MPF decorrentes de alteração do período de apuração devem ser realizadas mediante registro eletrônico efetuada pela respectiva Autoridade Administrativa Emitente, cientificado o Contribuinte na forma prevista no Parágrafo Único do art. 4º da Portaria RFB nº 3.014/2011, qual seja, no *site* da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal, conforme assim estabelecido no art. 9º da suso citada Portaria Ministerial.

Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º.

Merece ser destacado, uma vez mais, que a Portaria SRF nº 6.087/2005 na qual se fundamenta a insurgência do Recorrente, foi revogada expressamente pela Portaria RFB nº 4.066, de 2 de maio de 2007, ou seja, muito antes do início da ação fiscal.

Por tais razões, rejeitamos também esta preliminar de nulidade.

2.3. NULIDADE III

O Recorrente alega nulidade do procedimento, por cerceamento de defesa, em razão da ausência de perícia para a definição da base de cálculo controversa;

Sem razão ainda !

Cumprido de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de situações fáticas, cujo teor já é do conhecimento do Auditor Fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurasse dúvidas quanto ao convencimento da Autoridade Julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Nessa prumada, simples pedidos de perícia da documentação contábil e fiscal do Contribuinte, desacompanhados da devida justificativa de sua imprescindibilidade, em regra, são tidos como prescindíveis, uma vez que os Agentes do Fisco são dotados de conhecimento específico sobre a matéria objeto do seu dever de ofício e competência legal para o exame e apreciação dos parâmetros atávicos aos fatos geradores apurados, circunstância que torna despicienda a manifestação de pessoa estranha aos procedimentos fiscalizatórios que, em tese, nada irá acrescentar ao convencimento motivado do Julgador.

Há que se considerar, igualmente, que o Ordenamento Jurídico Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o regime processual da persuasão racional, ou do Livre Convencimento Motivado da Autoridade Julgadora, a qual detém a prerrogativa de livremente apreciar a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes. Mesmo no Processo Administrativo Fiscal, o sistema do livre convencimento motivado constitui-se garantia do órgão julgador administrativo, conforme estatuído no art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Nessa prumada, compete ao Julgador da causa proceder à adequada subsunção do caso concreto ao regime jurídico devido, em função das condições de contorno específicas da causa em debate, conjugadas aos elementos de prova constantes dos autos, os quais devem ser valorados com ampla liberdade, desde que tal operação intelectual seja realizada motivadamente, com o que se permite a aferição dos parâmetros de legalidade e de razoabilidade adotados pela Autoridade Julgadora.

Notório o escólio de Gomes Filho (*in Direito à Prova no Processo Penal*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 162): “*Se de um lado, em oposição ao critério das provas legais, o livre convencimento pressupõe a ausência de regras abstratas e gerais de valoração probatória, que circunscreveriam a solução das questões de fato a standards legais, por outro implica a observância de certas prescrições tendentes a assegurar a correção epistemológica e jurídica das conclusões sobre os fatos debatidos no processo*”.

Com efeito, na formação do convencimento da Autoridade Julgadora, devem aliar-se liberdade e responsabilidade na atividade de identificação da subsunção do fato concreto à norma jurídica de regência, de valoração das provas, sob a ótica que demanda a controvérsia em exame. Sendo a finalidade do processo a revelação da verdade real, ainda que utópica, então as questões de fato e de direito demonstradas e comprovadas nos autos têm por desígnio propiciar ao Julgador a convicção sobre a ocorrência de um fato, não somente em relação sua existência, mas, também, quanto às circunstâncias substanciais pertinentes ao evento em análise, e a sua sujeição à norma jurídica de regência.

Não se mostra despidendo relembrar que a legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina do rito processual em tela restou a cargo do Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo quarto.

DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

*§4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

Com efeito, emerge dos dispositivos legais que regem a matéria em debate que as provas documentais que dão esteio aos argumentos e alegações de defesa têm que ser produzidas em juízo de impugnação. Como as demonstrações das alegações são provas documentais, estas têm que, necessariamente, ser colacionadas na peça de defesa, sob pena de preclusão, somente sendo permitido a sua apresentação em momento outro – futuro – caso restem caracterizadas as hipóteses autorizadoras excepcionais acima referidas, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

De outro eito, mostra-se auspicioso destacar que os artigos 15, 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72 estipulam que a impugnação tem que ser formalizada com os documentos em que se fundamentar a defesa do impugnante, devendo mencionar o correspondente instrumento de bloqueio, as perícias pretendidas, expostos obrigatoriamente os motivos que as justifiquem, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito indicado, sob pena de o pedido de perícia ser tido como não formulado.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Impende observar, ademais, que os efeitos fixados no §1º do art. 16 do precitado decreto não se sujeitam ao jugo da discricionariedade da autoridade fazendária. Eles decorrem *ex lege*, não tendo o legislador infraconstitucional facultado alternativas.

No caso em estudo, além de não demonstrar a sua necessidade, o Recorrente não atendeu aos requisitos legais para a realização de perícia, deixando de formular os quesitos referentes aos exames desejados, tampouco o nome, endereço, e qualificação do profissional do seu perito, como assim exige o preceito inscrito no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Dessarte, considerando que o Recorrente, em se instrumento de Recurso Voluntário, apenas formulou pedido genérico de perícia, sem a indispensável observância dos requisitos essenciais fixados no inciso IV do art. 16 supra, além de não demonstrar a sua necessidade, imperiosa se mostra a incidência da regra tributária fixada no §1º do supra transcrito dispositivo legal, impondo-se que seja considerado como não formulado o aventado pedido de perícia.

Por tais razões, rejeitamos novamente a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

2.4. NULIDADE IV

O Recorrente alega nulidade por alteração irregular do Auto de Infração nº 51.022.942-5.

Continua sem razão !

Reza o art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, que, quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, das quais resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deve ser efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada.

Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

*II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do **quantum** devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.*

§3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

O Recorrente alega que após a entrega dos Autos de Infração em 26/09/2012, cientificando-se o contribuinte acerca dos Autos de Infração nº 37.362.587-1, nº 37.362.588-0,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/03/

2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 19/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

nº 51.022.937-9, nº 51.022.938-7, nº 51.022.941-7, nº 51.007.878-8 e nº 51.007.872-9, compareceu o Auditor Fiscal à sede da Empresa, para entregar segunda via do Termo de Encerramento, com novo AI nº 51.022.942-5.

Aduz que não foi lavrado Auto de Infração complementar, conforme prescrito, mas não somente entregue segunda via à Recorrente do Termo de Encerramento, sem abertura inclusive do prazo de 30 (trinta) dias para Impugnação, o que configuraria cerceamento de defesa e a consequente a anulação do Auto de Infração nº 51.002.942-5.

Compulsando os autos, todavia, constatamos que no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal a fls. 34/35 constam todos os Autos de Infração lavrados na ação fiscal em comento, a saber, nº 37.362.587-1, nº 37.362.588-0, nº 51.022.937-9, nº 51.022.938-7, nº 51.022.941-7, nº 51.007.878-8 e nº 51.022.942-5, recebido pelo Diretor da Empresa em 28/09/2012, nele não constando, o suposto Auto de Infração nº 51.007.872-9 que o Recorrente alega ter recebido em 26/09/2012.

Inexiste provas nos autos, todavia, de que o Recorrente tenha de fato recebido o tal Auto de Infração nº 51.007.872-9, circunstância que representa óbice à comprovação do alegado.

De qualquer sorte, ao contrário do que alega o Recorrente, o seu direito de defesa não se houve por cerceado, uma vez que o prazo para o oferecimento da impugnação em face do lançamento que ora se examina teve seu *dies a quo* no dia 28/09/2012, data da Ciência dos Autos de Infração nº 37.362.587-1, nº 37.362.588-0, nº 51.022.937-9, nº 51.022.938-7, nº 51.022.941-7, nº 51.007.878-8 e nº 51.022.942-5, conforme explicitado no tópico 4. do Relatório intitulado IPC - Instruções Para o Contribuinte, a fls. 03/04.

Instruções Para o Contribuinte - IPC

4 - Prazo para apresentação da impugnação

Recebidos os autos de infração, o contribuinte tem o prazo de 30 (trinta) dias da data da ciência para apresentação de impugnação.

A ciência ocorrida em dia não útil ou em dia em que não tenha havido expediente normal deverá ser considerada efetivada no primeiro dia útil seguinte, observando que:

- a) Na contagem dos prazos, será excluído o dia da ciência efetiva e incluído o dia do vencimento.*
- b) O dia do vencimento será prorrogado para o primeiro dia útil seguinte (com expediente normal), caso recaia em dia em que não haja expediente integral na unidade de atendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil*
- c) Os prazos são contínuos. Não se suspendem ou interrompem. Excepcionalmente, pode ser admitida a suspensão por motivo de força maior, caso fortuito, greve ou outro fato que impeça o funcionamento das unidades de atendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou traga impedimento às partes, quando então, o prazo voltará a fluir pelo que lhe sobejar.*

Por tais razões, rejeitamos mais uma vez a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

2.5. NULIDADE V

O Recorrente alega a nulidade do lançamento pela impossibilidade de cobrança da contribuição destinada ao INCRA.

A razão ainda não lhe sorri !

Merece ser enaltecido, de plano, que uma contribuição pode ser conceituada como uma espécie de tributo, de natureza autônoma, caracterizada por uma destinação social particularizada em lei, desvinculada de atuação estatal específica, com hipótese de incidência própria, e não restituível.

A doutrina elege três modalidades de contribuições: Sociais; corporativas e interventivas.

A investigação a respeito da natureza jurídica da contribuição para o INCRA tem sido por demais tormentosa ao longo dos últimos anos.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento de Ag. Regimental no Agravo de Instrumento de despacho que inadmitiu Rec. Extraordinário contra Acórdão do TRF da 3ª Região , ementado como se segue :

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA AO INCRA E AO FUNRURAL – EMPREGADOR URBANO – CONSTITUCIONALIDADE.

A exação de que trata o artigo 15, II da Lei Complementar nº 11/71, destinada parte ao FUNRURAL (2,4%) e parte ao INCRA (0,2%), pode ser exigida de empregador urbano, como ocorre desde a sua origem, quando instituída pela Lei 2.613/55, em benefício do então criado Serviço Social Rural. Constitucionalidade. Precedentes Jurisprudenciais desta Corte. Apelação Improvida.

pacificou o entendimento no sentido da inexistência de qualquer empecilho constitucional que obste a cobrança das contribuições para o INCRA e para o FUNRURAL, consoante se depreende da ementa da decisão exarada:

EMENTA: Contribuição para o FUNRURAL: empresas urbanas: acórdão recorrido que se harmoniza com o entendimento do STF, no sentido de não haver óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a referida contribuição, destinada a cobrir os riscos a que se sujeita toda a coletividade de trabalhadores: precedentes. (STF, AI-AgRg nº 334.360/SP; Rel. Min. Sepúlveda Pertence; 1ª Turma; DJ 25.02.2005)

O Superior Tribunal de Justiça, por seu turno, após um longo período em que oscilou sua jurisprudência, sedimentou o entendimento de que a contribuição destinada ao INCRA ostenta natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, no

adorno moldado pelo art. 149 da CF/88, não sendo tal contribuição sujeita às normas inscritas nas Leis nº 7.787/89, 8.212/91 e 8.213/91.

VIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEIS Nº 7.787/89 e 8.212/91. DESTINAÇÃO DIVERSA. EMPRESAS URBANAS. ENQUADRAMENTO.

I - A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe qualquer óbice para a cobrança da contribuição destinada ao INCRA também das empresas urbanas. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp nº 716.387/CE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 31/08/06 e EDcl no REsp nº 780.280/MA, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 25/05/06.

II - Este Superior Tribunal de Justiça, após diversos pronunciamentos, com base em ampla discussão, reviu a jurisprudência sobre o assunto, chegando à conclusão que a contribuição destinada ao INCRA não foi extinta, nem com a Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91, ainda estando em vigor.

III - Tal entendimento foi exarado com o julgamento proferido pela Colenda Primeira Seção, nos EREsp nº 770.451/SC, Rel. p/ac. Min. CASTRO MEIRA, Sessão de 27/09/2006. Naquele julgado, restou definido que a contribuição ao INCRA é uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico, destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Assim, a supressão da exação para o FUNRURAL pela Lei nº 7.787/89 e a unificação do sistema de previdência através da Lei nº 8.212/91 não provocaram qualquer alteração na parcela destinada ao INCRA.

IV - Agravo regimental improvido. (STJ; AgRg no AgRg no REsp 894345 / SP; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO; T1 - PRIMEIRA TURMA; DJ 24/05/2007, p. 331)

TRIBUTÁRIO. INCRA. CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 66, § 1º DA LEI Nº 8.383/91. INAPLICABILIDADE.

1. O INCRA foi criado pelo DL 1.110/70 com a missão de promover e executar a reforma agrária, a colonização e o desenvolvimento rural no País, tendo-lhe sido destinada, para a consecução de seus objetivos, a receita advinda da contribuição incidente sobre a folha de salários no percentual de 0,2% fixada no art. 15, II, da LC n.º 11/71.

2. Essa autarquia nunca teve a seu cargo a atribuição de serviço previdenciário, razão porque a contribuição a ele destinada não foi extinta pelas Leis 7.787/89 e 8.212/91 - ambas de natureza previdenciária -, permanecendo íntegra até os dias atuais como contribuição de intervenção no domínio econômico.

3. Como a contribuição não se destina a financiar a Seguridade Social, os valores recolhidos indevidamente a esse título não podem ser compensados com outras contribuições arrecadadas pelo INSS que se destinam ao custeio da Seguridade Social.

4. Nos termos do art. 66, §1º, da Lei nº 8.383/91, somente se admite a compensação com prestações vincendas da mesma espécie, ou seja, destinadas ao mesmo orçamento.

5. Embargos de divergência improvidos. STJ; EREsp 770.451/SC; R.P/ACÓRDÃO Min. CASTRO MEIRA; DJ: 11/06/2007)

Em aditamento ao voto proferido no EREsp 770.451/SC; a Min. Eliana Calmon sublinhou os traços fundamentais da espécie tributária em exame, rememorando magnífico trabalho doutrinário contido na tese apresentada pelo Dr. Luciano Dias Bicalho Camargo, em curso de doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, o qual pedimos *venia* para transcrevê-lo.

“As contribuições interventivas têm como principal traço característico a finalidade eleita e explicitada na consequência da norma de incidência tributária.

(...)

Assim, para a perfeita compreensão da norma de incidência tributária das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, especificamente aquelas que se prestam à arrecadação de recursos para o custeio dos atos interventivos, há de se prever uma circunstância intermediária a vincular a hipótese de incidência e a consequência tributária, sem a qual não há de se falar da existência de norma de incidência válida.

Assim, nas contribuições de intervenção sobre o domínio econômico deverá coexistir, para a sua perfeita incidência, os dois núcleos da hipótese de incidência: o "fato do contribuinte", relacionado ao domínio econômico, e os atos interventivos implementados pela União.

(...)

Assim, no caso específico das contribuições para o INCRA, elas somente se mostram válidas na medida em que o INCRA, efetivamente, promove desapropriações para fins de reforma agrária (circunstância intermediária), visando alterar a estrutura fundiária anacrônica brasileira, conforme minudentemente visto no capítulo 3, aplicando-se, assim, os recursos arrecadados na consecução dos objetivos constitucionalmente previstos: função social da propriedade e diminuição das desigualdades regionais.

Saliente-se, por relevante, que as contribuições devidas ao INCRA, muito embora não beneficiem diretamente o sujeito ativo da exação (empresas urbanas e algumas agroindustriais), beneficiam toda a sociedade, por ter a sua arrecadação destinada a custear programas de colonização e reforma agrária, fomentam a atividade no campo, que é de interesse de toda a sociedade (e não só do meio rural), tendo em vista a redução das desigualdades e a fixação do homem na terra.

Não há que se falar da existência de uma referibilidade direta, que procura condicionar o pagamento das contribuições às pessoas que estejam vinculadas diretamente a determinadas atividades e que venham a ser beneficiárias da arrecadação. Ora, o princípio da referibilidade direta, como defendido por vários autores, simplesmente não existe no ordenamento jurídico pátrio, especialmente no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico. Trata-se de mera criação

teórica e doutrinária, sem respaldo no texto da Constituição Federal.

(...)

Com efeito, a exação em tela é destinada a fomentar atividade agropecuária, promovendo a fixação do homem no campo e reduzindo as desigualdades na distribuição fundiária. Consequentemente, reduz-se o êxodo rural e grande parte dos problemas urbanos dele decorrentes.

Não pode ser negado que a política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico, uma vez que objetiva a erradicação da miséria, segundo o preceituado no §1º do art. 1º da Lei nº 4.504/64 - Estatuto da Terra.

Dessa forma, a referibilidade das contribuições devidas ao INCRA é indireta, beneficiando, de forma mediata, o sujeito passivo submetido a essa responsabilidade”.

Cumpra neste comenos destacar que escapa à competência deste Colegiado a sindicância relativa à adequação da norma legal aos princípios norteadores do ordenamento jurídicos que permeiam a Constituição Federal, eis que tal tarefa foi outorgada, por Ulisses *et alli*, ao Poder Judiciário, exclusivamente. A esta 2ª Seção foi deferida, tão somente, a competência para perscrutar a conformidade do lançamento formalizado pela autoridade fiscal à legislação tributária vigente e eficaz, em honra ao Princípio Constitucional da estrita legalidade.

Muito embora o STF tenha reconhecido a existência de repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 630.898/RS a respeito da Constitucionalidade a contribuição destinada ao INCRA, até o presente momento não houve decisão definitiva da Suprema Corte sobre a matéria, havendo que prevalecer a presunção de constitucionalidade da Norma Jurídica.

Assentado que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constituem-se prerrogativas outorgadas pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podem os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *sponte propria* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

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

Código Tributário Nacional - CTN

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Deve-se atentar para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de seqüela definitiva decorrente de declaração de inconstitucionalidade proferida na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

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

Súmula CARF nº 2:

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

Não se deve olvidar que é vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e propalar declarações de inconstitucionalidade, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, rejeitamos outra vez a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

2.6. NULIDADE VI

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/03/

2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 19/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Recorrente alega nulidade da autuação, por não ter sido aplicada a multa moratória mais benéfica.

Muito longe da razão !

O Recorrente aduz que deveria ser aplicada nas competências de 01/2007 a 11/2008 tão somente a multa de mora, no percentual aplicável à época, de 24%, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, tendo em vista inexistir na ocasião previsão legal de multa de ofício.

Tais alegações, todavia, não poderão ser objeto de apreciação e julgamento por este Sodalício em razão de não possuírem referibilidade ao objeto do lançamento ora em debate.

Conforme se observa dos relatórios que integram o vertente lançamento, o período de apuração dos Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária que compõem o presente Processo Administrativo Fiscal encontra-se limitado ao horizonte temporal de 01/01/2009 até 31/12/2011, ocasião em que já se encontrava vigente e eficaz a MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Inexiste no vertente Processo Administrativo Fiscal qualquer lançamento decorrente de fatos geradores que tenham ocorrido nas competências de 01/2007 a 11/2008, de onde se conclui que as alegações do Recorrente fogem ao objeto do vertente processo.

Por tais razões, urge ser rejeitada ainda mais esta vez a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

2.7. NULIDADE VII

O Recorrente alega nulidade do Auto de Infração por supostos erros na determinação da base de cálculo, devido à inclusão de rubricas não sujeitas à incidência de Contribuições Previdenciárias.

Aduz haverem sido incluídas na base de cálculo rubricas de natureza remuneratória.

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

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como

contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações.

Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajusta-as à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

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

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

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

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

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos

remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “*remuneração*” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS, encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente sobre a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de SALÁRIO (Instituto de Direito do Trabalho) aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98) (grifos nossos)

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme de depreende do seguinte julgado:

TRT-7 - Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator(a):DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2

Publicação: 22/03/2010 DEJT

RECURSO DA RECLAMANTE CTVA - NATUREZA SALARIAL - CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.

RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho), mas, também, os *INCENTIVOS SALARIAIS*, assim como os *BENEFÍCIOS*.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

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

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

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

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.

- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

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

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

3. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*
4. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*
5. *Recebidas a título de incentivo à demissão;*
6. *Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
7. *Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
8. *Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
9. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- f) *A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
- g) *A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- h) *As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) *A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*
- j) *A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*
- l) *O abono do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- m) *Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- n) *A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- o) *As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- p) *O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

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

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

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

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

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

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

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

Cumprido observar que, em atenção aos termos insculpidos no art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção, de sorte que, onde o legislador ordinário não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violação aos princípios da reserva legal e da isonomia.

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido §9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis, a teor do art. 214, §10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Se nos antolha auspicioso assinalar que as questões atinentes à isenção tributária constituem-se matéria de interesse público, figurando a lei *stricto sensu* como o único instrumento normativo com aptidão para determinar as hipóteses de renúncia fiscal, não previstas constitucionalmente, não irradiando efeitos na seara pública qualquer disposição pactuada entre empregador e empregado em seus contratos de trabalho, sendo inconcebível que interesses particulares venham a se sobrepor aos públicos. O contrário, sim.

Não se deve olvidar que, sendo a isenção tributária uma norma legal de exceção, de interpretação restritiva e em benefício do Contribuinte, o adimplemento cumulativo de todas as condições e requisitos previstos na lei para a sua concessão não se presume, se comprova mediante documentos idôneos.

Dessarte, ao beneficiário da isenção recai o ônus de demonstrar e comprovar o cumprimento cumulativo de todos os requisitos legais para a fruição da isenção pretendida, sob pena de manutenção da regra geral, isto é, a tributação.

2.7.1. AVISO PRÉVIO INDENIZADO

A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, o assim denominado “*aviso prévio indenizado*”, representa o montante recebido pelo trabalhador referente ao período do aviso prévio que não foi trabalhado. Não que se falar, pois, em dano eis que tal não ocorreu.

Em primeiro lugar, merece ser trazido à balha que o dever jurídico de indenizar pressupõe a existência de um ato ilícito e de um dano dele diretamente decorrente, sem o qual não há o que se reparar.

Em segundo lugar, atente-se que o conceito jurídico de dano traz subjacente a ideia de prejuízo injusto decorrente de ato ilícito, a ser reparado por aquele que, mediante ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, tenha violado direito e causado dano a outrem.

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 188. Não constituem atos ilícitos:

I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido;

II - a deterioração ou destruição da coisa alheia, ou a lesão a pessoa, a fim de remover perigo iminente.

Parágrafo único. No caso do inciso II, o ato será legítimo somente quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário, não excedendo os limites do indispensável para a remoção do perigo.

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

Dessarte, somente ostentará natureza indenizatória as verbas pagas visando a reparar um dano, decorrente de ato ilícito praticado com dolo ou culpa por aquele que tem o dever de reparar o dano em questão.

Nessa vertente, se um trabalhador tem o seu carro destruído por uma enchente, e o Empregador, em reconhecimento à importância do empregado e como forma de restaurar o *statu quo ante*, oferece gratuitamente ao trabalhador um veículo idêntico ao destruído, tal ato jurídico não ostenta natureza indenizatória, uma vez que não decorreu de ato ilícito praticado pelo Empregador, tampouco tinha este o dever jurídico de reparar o dano sofrido pelo seu empregado.

No caso dos autos, os valores pagos a título impróprio de “*aviso prévio indenizado*” possui natureza remuneratória correspondente ao período que o trabalhador deveria prestar serviços ao empregador, após o recebimento do aviso prévio.

Qual dano sofreu o trabalhador ??? Receber salário sem trabalhar é dano ???

Ora ... A parte que efetivamente sofreu alguma espécie de dano foi, exatamente, o empregador que se viu impingido a pagar o salário do obreiro sem a respectiva contraprestação laboral.

Nem se diga que o dano seria decorrente da dispensa sem justa causa, pois tal faculdade do empregador não se configura ato ilícito, mas direito potestativo da parte.

Ademais, seria um contrassenso ...

- (a) Se o empregado é demitido sem justa causa, trabalha regularmente durante o período do aviso prévio e recebe o salário correspondente – não há dano.
- (b) Se o empregado é demitido sem justa causa, deixa de trabalhar durante o período do aviso prévio e recebe o salário correspondente – há dano.

Qual seria o dano ? deixar de trabalhar e receber o salário.

Registre-se por relevante que a não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o impropriamente denominado “*aviso prévio indenizado*” seria inconstitucional, representaria ofensa à norma encartada no *caput* do art. 201 da CF/88, que expressamente estatui que a previdência social tem caráter contributivo.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

(...)

Ora, se o período referente ao aviso prévio indenizado conta tempo de contribuição para fins de aposentadoria pelo RGPS, obviamente tem que haver contribuição sobre a remuneração referente a tal período.

Note-se que a base de cálculo da contribuição patronal prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91 abarca, não somente os serviços efetivamente prestados pelo trabalhador, mas, também, o tempo em que este ficou à disposição do empregador ou tomador de serviços.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

2.7.2. DO DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO – GRATIFICAÇÃO NATALINA

Conforme já destacado alhures, o conceito jurídico de Salário de Contribuição foi empregado no *caput* do art. 28 da Lei nº 8.212/91 em seu sentido amplo, abraçando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços, de maneira que a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, mesmo que na forma de utilidades, ressalvadas aquelas que a própria lei excluiu do campo de incidência, as quais encontram-se arroladas *numerus clausus* no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

Dessarte, para os fatos geradores consistente no pagamento de gratificação natalina, inexistente qualquer subsunção do fato jurídico tributário à norma de exclusão da base de cálculo, circunstância que implica sua integração na matéria tributável.

Ao revés, a incidência de contribuição previdenciária sobre a gratificação natalina encontra-se expressamente prevista no §7º do art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

(...)

§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento. (Redação dada pela Lei nº 8.870/94)

(...)

Anote-se que o Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do AgReg em Ag nº 727.958-7, Rel. Min. Eros Grau, Dj. 16/12/2008, firmou entendimento no sentido de que as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária.

Tantas foram as decisões no mesmo sentido que o STF achou por bem consolidar tal entendimento na Súmula 688, cujo verbete ostenta a seguinte redação:

SÚMULA 688

É LEGÍTIMA A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O 13º SALÁRIO.

Nesse contexto, sendo a gratificação natalina um direito trabalhista do empregado, tendo inclusive matriz constitucional, sendo devido pela Previdência Social aos aposentados, sobre tal rubrica há de incidir Contribuição Previdenciária.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer, na pacificação do debate em torno do assunto:

REsp 951.134/SP - RECURSO ESPECIAL2007/0108334-6

Relator: Min. Mauro Campbell Marques

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data da Publicação/Fonte DJe 13/04/2011

Ementa: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. CÁLCULO EM SEPARADO. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1066682/SP, JULGADO EM 09/12/2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A partir da edição da Lei n.º 8.620/93, é legítima a tributação em separado da contribuição previdenciária sobre o valor bruto do 13.º salário. Precedente: REsp 1066682/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 1º/2/2010, julgado pela sistemática do art. 543-C do CPC e da res. n. 8/08 do STJ.

2. Recurso especial interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS provido. Recurso especial interposto por Luiz Donizeti Zara prejudicado.

Nesse contexto, figurando tal rubrica no campo de incidência da exação previdenciária, inexistindo dispensa legal expressa da tributação em apreço, há que persistir o lançamento.

Nessa esteira, havendo incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o aviso prévio não trabalhado e sobre a gratificação natalina, exsurge, por decorrência lógica, que também deverá sofrer incidência tributária a parcela referente ao 13º salário proporcional ao aviso prévio.

2.7.3. DO SALÁRIO MATERNIDADE

O art. 392 da CLT proibia o trabalho da mulher grávida nas seis semanas que antecediam o parto e nas seis semanas seguintes. Com o advento do Decreto-Lei nº 29/67, tal vedação houve-se por estabelecida entre as quatro semanas antes e as semanas após o parto.

No que se refere ao salário da gestante, a lei assegurava à mulher não somente o salário integral, como também os direitos e vantagens adquiridos, sendo-lhe ainda facultado reverter à função que anteriormente ocupava, conforme disposto no art. 39 da CLT – na redação dada pelo Decreto-Lei 29/67.

Hodiernamente, o art. 392 da CLT dispõe que "*a empregada gestante tem direito à licença-maternidade de 120 (cento e vinte) dias, sem prejuízo do emprego e do salário*".

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 392. A empregada gestante tem direito à licença-maternidade de 120 (cento e vinte) dias, sem prejuízo do emprego e do salário. (Redação dada pela Lei nº 10.421/2002)

§1º A empregada deve, mediante atestado médico, notificar o seu empregador da data do início do afastamento do emprego, que poderá ocorrer entre o 28º (vigésimo oitavo) dia antes do parto e ocorrência deste. (Redação dada pela Lei nº 10.421/2002)

§2º Os períodos de repouso, antes e depois do parto, poderão ser aumentados de 2 (duas) semanas cada um, mediante atestado médico. (Redação dada pela Lei nº 10.421/2002)

§3º Em caso de parto antecipado, a mulher terá direito aos 120 (cento e vinte) dias previstos neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.421/2002)

§4º É garantido à empregada, durante a gravidez, sem prejuízo do salário e demais direitos: (Redação dada pela Lei nº 9.799/99)

I - transferência de função, quando as condições de saúde o exigirem, assegurada a retomada da função anteriormente exercida, logo após o retorno ao trabalho; (Incluído pela Lei nº 9.799/99)

II - dispensa do horário de trabalho pelo tempo necessário para a realização de, no mínimo, seis consultas médicas e demais exames complementares. (Incluído pela Lei nº 9.799/99)

Como se verifica, num primeiro momento, salário maternidade caracterizava-se como um ônus da empresa, o que, sem dúvida, constituía obstáculo à contratação de empregadas. Objetivando corrigir essa distorção, a Lei nº 6.136/74 incluiu o salário maternidade entre os benefícios da Previdência Social, estatuído em seu art. 3º sua subsunção à regra de incidência tributária.

Lei nº 6.136, de 7 de novembro de 1974

Art. 2º O salário-maternidade, que corresponderá à vantagem consubstanciada no artigo 393 da Consolidação das Leis do Trabalho, terá sua concessão e manutenção pautadas pelo disposto nos artigos 392, 393 e 395 da referida Consolidação, cumprindo às empresas efetuar os respectivos pagamentos. (Redação dada pela Lei nº 6.332/76)

§1º O valor bruto do salário-maternidade pago à empregada, aí incluída a contribuição dele descontada para a previdência social, será deduzido do montante que as empresas recolhem mensalmente ao INPS a título de contribuições previdenciárias. (Redação dada pela Lei nº 6.332/76)

§2º Não se aplicam ao cálculo do valor do salário-maternidade as restrições contidas no § 4º, do artigo 3º, da citada Lei número 5.890, e no inciso III, do seu artigo 5º. (Redação dada pela Lei nº 6.332/76)

§3º Serão fornecidos pela previdência social os atestados médicos de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo 392, da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pela Lei nº 6.332/76)

Art. 3º O salário-maternidade continuará sujeito ao desconto da contribuição previdenciária de 8% (oito por cento) e à incidência dos encargos sociais de responsabilidade da empresa.

Como visto, o salário maternidade ostenta natureza salarial, sendo que a transferência do encargo para a Previdência Social não tem o condão de transmutar sua natureza jurídica.

Nos termos do art. 3º da Lei 8.213/91, "*a Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente*". O fato de não haver prestação de trabalho durante o período de afastamento da segurada empregada, associado à circunstância de a maternidade ser amparada por um benefício previdenciário, não autoriza conclusão no sentido de que o valor recebido a esse título tenha natureza indenizatória ou compensatória, ou seja, em razão de uma contingência (maternidade), paga-se à segurada empregada benefício previdenciário correspondente ao seu salário, possuindo a verba evidente natureza salarial.

Não é por outra razão que, atualmente, o art. 28, §2º, da Lei 8.212/91 dispõe expressamente que o salário maternidade é considerado salário de contribuição:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

(...)

§2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

(...)

Nesse contexto, a incidência de contribuição previdenciária sobre as importâncias pagas a título de salário maternidade, no Regime Geral da Previdência Social, decorre de expressa previsão legal, inexistindo qualquer indício de incompatibilidade com o texto constitucional.

Com efeitos, o art. 7º, XX, da Constituição Federal assegura a proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei.

Constituição Federal de 1988

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

(...)

XX - proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei;

(...)

No que se refere ao salário maternidade, por opção do legislador infraconstitucional, transferência do ônus referente ao pagamento dos salários da gestante, durante o período de afastamento, constitui-se incentivo suficiente para assegurar a devida proteção ao mercado de trabalho da mulher.

A incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade encontra sólido amparo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, havendo inúmeros precedentes nesse sentido.

Tal entendimento encontra-se plasmado em sua essência e termos no Recurso Especial nº 1.230.957-RS, cujo julgamento se houve por realizado segundo o regime dos Recursos Repetitivos previsto no art. 543-C do CPC, c/c Resolução 8/208 - Presidência/STJ, e de cuja ementa extraímos os seguintes excertos:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957 -RS (201/09683-6)

Rel. Min. MAURO CAMPBEL MARQUES

EMENTA

PROCESUAL CIVL. RECURSO ESPECIAS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE ASEGUINTES VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

(...)

1.3 - Salário maternidade.

O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. Nos termos do art. 3º da Lei 8.213/91, "a Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem

dependiam economicamente". O fato de não haver prestação de trabalho durante o período de afastamento da segurada empregada, associado à circunstância de a maternidade ser amparada por um benefício previdenciário, não autoriza conclusão no sentido de que o valor recebido tenha natureza indenizatória ou compensatória, ou seja, em razão de uma contingência (maternidade), paga-se à segurada empregada benefício previdenciário correspondente ao seu salário, possuindo a verba evidente natureza salarial. Não é por outra razão que, atualmente, o art. 28, §2º, da Lei 8.212/91 dispõe expressamente que o salário maternidade é considerado salário de contribuição. Nesse contexto, a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, no Regime Geral da Previdência Social, decorre de expressa previsão legal.

Sem embargo das posições em sentido contrário, não há indício de incompatibilidade entre a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário maternidade a Constituição Federal. A Constituição Federal, em seus termos, assegura igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações (art. 5º, I). O art. 7º, XX, da CF/88 assegura proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei. No que se refere ao salário maternidade, por opção do legislador infraconstitucional, a transferência do ônus referente ao pagamento dos salários, durante o período de afastamento, constitui incentivo suficiente para assegurar a proteção ao mercado de trabalho da mulher. Não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo, a fim estabelecer política protetiva mais ampla e, desse modo, desincumbir o empregador do ônus referente à contribuição previdenciária incidente sobre o salário maternidade, quando não foi esta a política legislativa.

A incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade encontra sólido amparo na jurisprudência deste Tribunal, sendo oportuna a citação dos seguintes precedentes: REsp 572.626/BA, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 20.9.2004; REsp 641.227/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 29.11.2004; REsp 803.708/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Eliane Calmon, DJ de 2.10.2007; REsp 86.954/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 29.6.2007; AgR no REsp 901.398/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.2008; REsp 891.602/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 21.8.2008; AgR no REsp 1.5.172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 25.9.2009; AgR no Ag 1.42.039/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 21.10.2011; AgR nos EDcl no REsp 1.04.653/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe de 15.9.2011; AgR no REsp 1.07.89/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Bendito Gonçalves, DJe de 17.3.2010.

(...)

3. Conclusão.

Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA parcialmente provido, apenas para afastar incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias (terço constitucional) concernente às férias gozadas.

Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.

Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CP, c/ a Resolução 8/208 - Presidência/STJ.

Nesse contexto, figurando tal rubrica no campo de incidência da exação previdenciária, inexistindo dispensa legal expressa da tributação em apreço, há que persistir o lançamento.

2.7.4. DAS HORAS EXTRAS E DO ADICIONAL NOTURNO

No que pertine às horas extras e ao adicional noturno, a sua natureza salarial é incontestada tanto na doutrina como na jurisprudência, estando sua disciplina jurídica regulamentada pelos artigos 59 a 61 da CLT.

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 59 - A duração normal do trabalho poderá ser acrescida de horas suplementares, em número não excedente de 2 (duas), mediante acordo escrito entre empregador e empregado, ou mediante contrato coletivo de trabalho.

1º Do acordo ou do contrato coletivo de trabalho deverá constar, obrigatoriamente, a importância da remuneração da hora suplementar, que será, pelo menos, 20% (vinte por cento) superior à da hora normal.

§2º Poderá ser dispensado o acréscimo de salário se, por força de acordo ou convenção coletiva de trabalho, o excesso de horas em um dia for compensado pela correspondente diminuição em outro dia, de maneira que não exceda, no período máximo de um ano, à soma das jornadas semanais de trabalho previstas, nem seja ultrapassado o limite máximo de dez horas diárias. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

§3º Na hipótese de rescisão do contrato de trabalho sem que tenha havido a compensação integral da jornada extraordinária, na forma do parágrafo anterior, fará o trabalhador jus ao pagamento das horas extras não compensadas, calculadas sobre o valor da remuneração na data da rescisão. (Incluído pela Lei nº 9.601, de 21.1.1998)

§4º Os empregados sob o regime de tempo parcial não poderão prestar horas extras. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

Art. 60 - Nas atividades insalubres, assim consideradas as constantes dos quadros mencionados no capítulo "Da Segurança e da Medicina do Trabalho", ou que neles venham a ser incluídas por ato do Ministro do Trabalho, Indústria e Comércio, quaisquer prorrogações só poderão ser acordadas mediante licença prévia das autoridades competentes em matéria de higiene do trabalho, as quais, para esse efeito, procederão aos necessários exames locais e à verificação dos métodos e processos de trabalho, quer diretamente, quer por intermédio de autoridades sanitárias federais, estaduais e municipais, com quem entrarão em entendimento para tal fim.

Art. 61 - Ocorrendo necessidade imperiosa, poderá a duração do trabalho exceder do limite legal ou convencionado, seja para

fazer face a motivo de força maior, seja para atender à realização ou conclusão de serviços inadiáveis ou cuja inexecução possa acarretar prejuízo manifesto.

§1º - O excesso, nos casos deste artigo, poderá ser exigido independentemente de acordo ou contrato coletivo e deverá ser comunicado, dentro de 10 (dez) dias, à autoridade competente em matéria de trabalho, ou, antes desse prazo, justificado no momento da fiscalização sem prejuízo dessa comunicação.

§2º - Nos casos de excesso de horário por motivo de força maior, a remuneração da hora excedente não será inferior à da hora normal. Nos demais casos de excesso previstos neste artigo, a remuneração será, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) superior à da hora normal, e o trabalho não poderá exceder de 12 (doze) horas, desde que a lei não fixe expressamente outro limite.

§3º - Sempre que ocorrer interrupção do trabalho, resultante de causas acidentais, ou de força maior, que determinem a impossibilidade de sua realização, a duração do trabalho poderá ser prorrogada pelo tempo necessário até o máximo de 2 (duas) horas, durante o número de dias indispensáveis à recuperação do tempo perdido, desde que não exceda de 10 (dez) horas diárias, em período não superior a 45 (quarenta e cinco) dias por ano, sujeita essa recuperação à prévia autorização da autoridade competente.

Não por outro motivo, a própria Constituição Federal, ao tratar de tais rubricas, refere-se expressamente à sua natureza remuneratória:

Constituição Federal de 1988

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

(...)

*XVI - **remuneração** do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal. (grifos nossos)*

Merece ser ressaltado que o Colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.358.281, proferido na sistemática dos recursos repetitivos, assentou o entendimento a respeito da incidência de contribuições previdenciárias sobre as horas extras, o adicional noturno e o adicional de periculosidade.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.358.281 - SP (2012/0261596-)

Rel. Min. HERMAN BENJAMIN

PROCESUAL CIVIL. AGRAVO LEGAL. CP, ART. 57, §1º. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAIS DE HORA-EXTRA, TRABALHO NOTURNO, INSALUBRIDADE E PERICULOSIDADE. PRÊMIO. GRATIFICAÇÃO. REPOUSO SEMANAL REMUNERADO. INCIDÊNCIA. AUXÍLIO-DOENÇA. PRIMEIROS 15 (QUINZE) DIAS DE AFASTAMENTO. ADICIONAL DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA.

[...]

2. Os adicionais de hora-extra, trabalho noturno, insalubridade, periculosidade têm natureza salarial e, portanto, sujeitam-se à incidência da contribuição previdenciária (STJ, REsp n. 973.436, Rel. Min. José Delgado, j. 18.12.2007; TRF da 3ª Região, 5ª Turma, AG n. 2001.030.37499-6, Rel. Des. Fed. Ramza Tartuce, j. 12.03.2007; AG N. 2001.030.37499-6, Rel. Des. Fed. Ramza Tartuce, j. 12.03.2007; AG N.2001.030.37499-6, Rel. Des. Fed. Ramza Tartuce, j. 12.03.2007).

3. Ainda que pago por liberalidade do empregador, o prêmio tem natureza remuneratória, razão pela qual deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária (STJ, REsp n. 910.214, Rel. Min. José Delgado, 17.05.2007; REsp n. 565.375, Rel. Min. Teori Zavascki, j.17.08.2006; TRF da 3ª Região, AI n. 2010.03.00.001374-5, Rel. Des. Fed. Ramza Tartuce, j. 07.02.2011).

4. O §1º do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho dispõe que as gratificações ajustadas integram o salário do empregado. A leitura do dispositivo legal permite a constatação da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores com tal título, ainda que pagos por liberalidade do empregador (STJ, AGA n. 130.45, Rel. Min. Luiz Fux, j. 16.11.2010; AgR nos EDcl no REsp n. 1098.218, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 27.10.2009; EDcl no REsp n.733.362, Rel. Min. Humberto Martins, j. 03.4.2008; TRF da 3ª Região, AI n. 2009.030.385-8, j.12.07.2010).

5. A jurisprudência é pacífica no sentido de que o repouso semanal remunerado tem natureza remuneratória, integrando salário de contribuição para incidência de contribuição previdenciária (TRF da 3ª Região, AMS n. 209.614.02748-1, Rel. Des. Fed. Henrique Herkenhof, j. 09.11.2010; TRF da 1ª Região, AC n. 2004.01.00.011114-1, Rel. Des. Fed. Mari Isabel Galoti Rodrigues, j. 08.10.2004; TRF da 4ª Região, AC n. 93.0416086-3, Rel. Des. Fed. Fabio Bitencourt da Rosa, j. 09.09.1997).

[...]

8. Agravos legais não providos

Recurso Especial recebido como recurso representativo de controvérsia, com fundamento no art. 543-C do CPC e no art. 2º, §1º, da Resolução STJ 8/2008.

Diante dos aludidos dispositivos e da jurisprudência promanada da Suprema Corte de Justiça, na sistemática dos Recursos Repetitivos prevista no art. 543-C do CPC, estando as referidas rubricas congregadas no conceito jurídico de Salário de Contribuição, devidas são as contribuições previdenciárias sobre elas incidentes, na forma prescrita na Lei nº 8.212/91, de maneira que há que persistir o lançamento.

2.7.5. DAS FÉRIAS GOZADAS E DO ADICIONAL DE FÉRIAS DE 1/3.

Avulta, de plano, que a verba despendida pela empresa a título de *FÉRIAS GOZADAS* e o *ADICIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS*, paga a seus empregados, não

integra o rol *numerus clausus* de hipóteses legais de não incidência tributária consolidado no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, configurando-se, portanto, como rubrica abraçada pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição.

Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária plasmada no art. 111 do CTN, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis, a teor do art. 214, §10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Mostra-se digno de registro que a alínea 'd' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 apenas excluiu da tributação as importâncias às férias indenizadas e o adicional constitucional correspondente a essas férias indenizadas, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho, não incluindo no rol das excepcionalidades o adicional constitucional relativo às férias normais, auferido pelo trabalhador em pleno exercício.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

(...)

*d) As importâncias recebidas a título de **férias indenizadas e o respectivo adicional constitucional**, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97). (grifos nossos)*

Nessa perspectiva, onde o Legislador Infraconstitucional, podendo fazê-lo, não dispôs de forma expressa, não pode o operador da lei ampliar o alcance da norma de isenção, sob pena de violação aos princípios da reserva legal e da isonomia, bem como, especificamente, ao art. 111, II, do CTN.

No que pertine às férias, a natureza remuneratória de tal rubrica encontra-se expressamente assentada no inciso XVII do art. 7º da CF/88, o qual estatui que o período de gozo de férias são **remunerados** não com o salário contratual, mas, sim, com o salário contratual acrescido de, no mínimo, 1/3.

Constituição Federal de 1988

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

(...)

*XVII - gozo de férias anuais **remuneradas** com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal; (grifos nossos)*

O caráter remuneratório das verbas em exame encontra-se expressamente consignado nas normas trabalhistas contidas na Consolidação das Leis do Trabalho, *in verbis*:

Consolidação das Leis do Trabalho

*Art. 129 - Todo empregado terá direito anualmente ao gozo de um período de férias, sem prejuízo da **remuneração**. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535/77)*

SEÇÃO IV

DA REMUNERAÇÃO E DO ABONO DE FÉRIAS

*Art. 142 - O empregado perceberá, durante as férias, a **remuneração** que lhe for devida na data da sua concessão. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535/77) (grifos nossos)*

*§1º - Quando o salário for pago por hora com jornadas variáveis, apurar-se-á a média do período aquisitivo, aplicando-se o valor do **salário** na data da concessão das férias. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)*

*§2º - Quando o salário for pago por tarefa tomar-se-á por base a média da produção no período aquisitivo do direito a férias, aplicando-se o valor da **remuneração** da tarefa na data da concessão das férias. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)*

*§3º - Quando o salário for pago por percentagem, comissão ou viagem, apurar-se-á a **média percebida** pelo empregado nos 12 (doze) meses que precederem à concessão das férias. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)*

*§4º - A parte do **salário paga em utilidades** será computada de acordo com a anotação na Carteira de Trabalho e Previdência Social. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)*

*§5º - Os adicionais por trabalho extraordinário, noturno, insalubre ou perigoso serão computados no **salário** que servirá de base ao cálculo da **remuneração** das férias. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)*

*§6º - Se, no momento das férias, o empregado não estiver percebendo o mesmo adicional do período aquisitivo, ou quando o valor deste não tiver sido uniforme será computada a média duodecimal recebida naquele período, após a atualização das importâncias pagas, mediante incidência dos percentuais dos **reajustamentos salariais** supervenientes. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)*

Art. 143. O direito de reclamar a concessão das férias prescreve em dois anos, contados da data em que findar a época em que deviam ser gozadas.

Parágrafo único. O empregador que deixar de conceder férias ao empregado que às mesmas tiver feito jus ficará obrigado a pagar-lhe uma importância correspondente ao dobro das férias não concedidas, salvo se a recusa fundamentar-se em qualquer dispositivo do presente capítulo.

*Art. 145 - O pagamento da **remuneração** das férias e, se for o caso, o do abono referido no art. 143 serão efetuados até 2 (dois) dias antes do início do respectivo período. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535/77)*

Parágrafo único - O empregado dará quitação do pagamento, com indicação do início e do termo das férias. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)

Por outro viés, o §4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, estatui de maneira expressa que o adicional de um terço de férias integra o salário-de-contribuição, figurando tal rubrica, portanto, no conjunto das hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.

Se nos antolha auspicioso assinalar que as questões atinentes à isenção tributária constituem-se matéria de interesse público, figurando a lei *stricto sensu* como o único instrumento normativo com aptidão para determinar as hipóteses de renúncia fiscal, não previstas constitucionalmente, não irradiando efeitos na seara pública qualquer disposição pactuada entre empregador e empregado em seus contratos de trabalho, sendo inconcebível que interesses particulares venham a se sobrepor aos públicos. O contrário, sim.

Adite-se que, estando incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba ora em debate expressamente prevista no §4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, impedido encontra-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de afastar sua aplicação, por força do preceito inscrito no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, o qual estabelece óbice intransponível aos órgãos de julgamento deste Conselho Administrativo para afastar a aplicação ou deixar de observar normas tributárias inseridas no ordenamento jurídico mediante leis, decretos, tratado ou acordos internacionais sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

A jurisprudência do STJ é pacífica quanto à natureza remuneratória e incidência de contribuições previdenciárias sobre as férias gozadas, conforme se depreende dos seguintes julgados:

AgRg no REsp 1.475.078 / PR

Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES

DJe 28/10/2014

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. INCIDÊNCIA SOBRE O DESCANSO SEMANAL REMUNERADO E FÉRIAS GOZADAS. PRECEDENTES.

*1. O pagamento de férias gozadas possui natureza remuneratória e salarial, nos termos do art. 148 da CLT, e integra o **salário de contribuição** (AgRg nos EAREsp 138.628/AC, 1ª Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJe de 18.8.2014; AgRg nos EREsp 1.355.594/PB, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 17.9.2014).*

2. A Segunda Turma/STJ, ao apreciar o REsp 1.444.203/SC (Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 24.6.2014), firmou entendimento no sentido de que incide contribuição previdenciária sobre o descanso semanal remunerado, porquanto se trata de verba de caráter remuneratório.

3. Agravo regimental não provido.

AgRg no REsp 1473523 / SC

Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES

DJe 28/10/2014

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. INCIDÊNCIA SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: SALÁRIO MATERNIDADE, SALÁRIO PATERNIDADE, **FÉRIAS GOZADAS, DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO, AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO, HORAS EXTRAS E RESPECTIVO ADICIONAL E ADICIONAIS NOTURNO, PERICULOSIDADE E INSALUBRIDADE.**

1. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.230.957/RS (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 18.3.2014), aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, pacificou orientação no sentido de que

incide contribuição previdenciária (RGPS) sobre as verbas pagas a título de salário maternidade e salário paternidade.

2. O pagamento de **férias gozadas** possui natureza remuneratória e salarial, nos termos do art. 148 da CLT, e integra o **salário de contribuição** (AgRg nos EAREsp 138.628/AC, 1ª Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJe de 18.8.2014; AgRg nos EREsp 1.355.594/PB, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 17.9.2014).

3. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.358.281/SP (Rel. Min. Herman Benjamin, Sessão Ordinária de 23.4.2014), aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, pacificou orientação no sentido de que incide contribuição previdenciária (RGPS) sobre as horas extras e respectivo adicional, e sobre os adicionais noturno e de periculosidade (Informativo 540/STJ).

4. A orientação desta Corte é firme no sentido de que o adicional de insalubridade integra o conceito de remuneração e se sujeita à incidência de contribuição previdenciária (AgRg no AREsp 69.958/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 20.6.2012; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 2.12.2009).

5. No que concerne ao auxílio-alimentação, não há falar na incidência de contribuição previdenciária quando pago in natura, esteja ou não a empresa inscrita no PAT. No entanto, pago habitualmente e em pecúnia, há a incidência da contribuição. Nesse sentido: REsp 1.196.748/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 28.9.2010; AgRg no REsp 1.426.319/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 13.5.2014; REsp 895.146/CE, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 19.4.2007. No caso concreto, o Acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Tribunal, pois constou expressamente que "o pagamento é efetuado mediante a entrega de crédito ao trabalhador, razão pela qual é devida a incidência da contribuição previdenciária".

6. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ é pacífica no sentido de que "o décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o **salário-de-contribuição** para fins de incidência de contribuição previdenciária" (REsp 812.871/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 25.10.2010). Essa orientação encontra amparo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que se firmou no sentido de que "é legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário" (Súmula 688/STF).

7. Agravo regimental não provido.

AgRg no REsp 1462805 / PR

Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES

DJe 08/10/2014

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE: SALÁRIO MATERNIDADE. OBSERVÂNCIA DO RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.230.957/RS. FÉRIAS. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. OBSERVÂNCIA DO EAREsp 138.628/AC. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. No julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.230.957/RS, de minha relatoria, julgado em 26/2/2014, a Primeira Seção do STJ assentou o entendimento que o salário maternidade possui natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza.

2. A Primeira Seção do STJ no julgamento do EAREsp 138.628/AC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, DJe 18/08/2014, ratificou o

entendimento de que o pagamento de férias gozadas possui natureza remuneratória e salarial, nos termos do art. 148 da CLT, e integra o salário de contribuição. Dessa forma, merece ser mantido o acórdão recorrido, aplicando-se ao caso o óbice da Súmula 83/STJ.

3. Agravo regimental não provido.

A incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o terço constitucional de férias decorrente de férias gozadas também já foi reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende do seguinte julgado.

REsp 1.098.102 / SC

Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES

DJe 17/06/2009

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165, 458, 459 E 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AUXÍLIO-DOENÇA, AUXÍLIO-ACIDENTE. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA. SALÁRIO - MATERNIDADE. NATUREZA JURÍDICA SALARIAL. INCIDÊNCIA. ADICIONAL DE 1/3, HORAS-EXTRAS E ADICIONAIS NOTURNO, DE INSALUBRIDADE E DE PERICULOSIDADE. VERBAS DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUCESSIVAS MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS. LEI 8.383/91. LEI 9.430/96. LEI 10.637/02. REGIME JURÍDICO VIGENTE À ÉPOCA DA PROPOSITURA DA DEMANDA. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

(...)

5. A verba recebida a título de terço constitucional de férias, quando as férias são gozadas, ostenta natureza remuneratória, sendo, portanto, passível da incidência da contribuição previdenciária.

(...)

Dessarte, para os fatos geradores objeto do presente lançamento, inexistente qualquer subsunção do fato jurígeno tributário à norma de exclusão da base de cálculo, circunstância que implica sua integração na matéria tributável.

Não procede a alegação recursal de que as rubricas referentes às férias teria natureza indenizatória.

As férias trabalhistas são conceituadas como o período do contrato de trabalho em que o empregado não presta serviços ao empregador, mas recebe remuneração, após ter adquirido o direito no decurso dos doze primeiros meses de vigência do seu contrato de trabalho. Sua natureza jurídica envolve um aspecto negativo, que é o período em que o empregado não deve trabalhar e o empregador não pode exigir serviços de obreiros.

Atente-se que o conceito jurídico de dano traz subjacente a ideia de prejuízo injusto decorrente de ato ilícito, a ser reparado por aquele que, mediante ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem.

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 188. Não constituem atos ilícitos:

I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido;

II - a deterioração ou destruição da coisa alheia, ou a lesão a pessoa, a fim de remover perigo iminente.

Parágrafo único. No caso do inciso II, o ato será legítimo somente quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário, não excedendo os limites do indispensável para a remoção do perigo.

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

Inexiste qualquer dano a ser indenizado no caso em estudo.

A uma, porque não houve ATO ILÍCITO. As férias trabalhistas se constituem num direito subjetivo do trabalhador e, em contrapartida, sob o prisma do empregador, numa obrigação de fazer e de dar ao mesmo tempo. Não há, portanto, qualquer indício de ato ilícito;

A duas, porque não se verificou a ocorrência de DANO. Afinal, qual seria o prejuízo sofrido pelo empregado para fazer jus à verba em questão? Ter ficado 30 dias sem trabalhar e ainda ser remunerado com o salário integral? E quanto ao adicional constitucional de 1/3 das férias? Um *plus* remuneratório para *curtir* as férias?

A três, porque não se houve por demonstrado o elemento subjetivo da conduta tendente à causar prejuízo a terceiros. O dever do empregador de pagar a remuneração de férias, bem como o adicional de 1/3, decorre diretamente da Carta de 1988. Trata-se de uma obrigação trabalhista da qual o empregador não pode se desvencilhar.

A quatro, porque não houve qualquer violação a direito do trabalhador. Ao contrário: deu-se justamente a realização de direitos trabalhistas previstos no Pergaminho Constitucional e nos artigos 129 a 145 da CLT.

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 129 - Todo empregado terá direito anualmente ao gozo de um período de férias, sem prejuízo da remuneração. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535/77)

Art. 130 - Após cada período de 12 (doze) meses de vigência do contrato de trabalho, o empregado terá direito a férias, na seguinte proporção: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535/77)

I - 30 (trinta) dias corridos, quando não houver faltado ao serviço mais de 5 (cinco) vezes; (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)

II - 24 (vinte e quatro) dias corridos, quando houver tido de 6 (seis) a 14 (quatorze) faltas; (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)

III - 18 (dezoito) dias corridos, quando houver tido de 15 (quinze) a 23 (vinte e três) faltas; (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)

IV - 12 (doze) dias corridos, quando houver tido de 24 (vinte e quatro) a 32 (trinta e duas) faltas. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)

§1º - É vedado descontar, do período de férias, as faltas do empregado ao serviço. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)

§2º - O período das férias será computado, para todos os efeitos, como tempo de serviço. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535/77)

Ora bolas !!! Que espécie de “indenização” será essa, cujo direito ao recebimento encontra-se condicionado ao efetivo exercício, por 12 meses, da atividade profissional para a qual o trabalhador foi formalmente contratado ?????

No idioma que me foi ensinado pelo Prof. Antonio Luís Randan, conjugado aos ensinamentos adquiridos dos mestres Amauri Mascaro Nascimento e Mauricio Godinho Delgado, tal “indenização” recebe um nome bem apropriado às condições de contorno em que foram pagas: “remuneração”.

As verbas pagas a título de *férias gozadas*, bem como seu *adicional de 1/3*, são lícitas e possuem natureza remuneratória, assim como lícito é o pagamento de salários, razão pela qual tais verbas deveriam ter sido declaradas, com esse caráter, nas GFIP correspondentes.

Nesse contexto, figurando tal rubrica no campo de incidência da exação previdenciária, inexistindo dispensa legal expressa da tributação em apreço, há que persistir o lançamento.

2.7.6. DOS 15 PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR DOENÇA

De plano cumpre-nos destacar que a legislação trabalhista atribui ao empregador o risco da atividade econômica ao admitir, assalariar e dirigir a prestação pessoal de serviço.

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

Sem desviar desse mesmo norte apontam as diretrizes encartadas na Lei de Custeio da Seguridade Social, *in verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

Ao tratar dos benefícios previdenciários, o art. 201 da CF/88 outorgou à lei federal a competência para dispor sobre a cobertura previdenciária dos eventos decorrentes de doença, dentre outros, sendo de vital importância salientar que o próprio parágrafo 10 do citado dispositivo constitucional já prevê a participação concorrente do RGPS e do setor privado no atendimento à cobertura do risco de acidente de trabalho.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

(...)

§10. Lei disciplinará a cobertura do risco de acidente de trabalho, a ser atendida concorrentemente pelo regime geral de previdência social e pelo setor privado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98)

Imersa na ordem constitucional então vigente e eficaz, a matéria atinente ao auxílio doença foi confiada à Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, cuja Subseção V da Seção V do Capítulo II estabeleceu as condições de contorno para a concessão do benefício previdenciário em realce, assim dispondo *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991

Art. 59. O auxílio-doença será devido ao segurado que, havendo cumprido, quando for o caso, o período de carência exigido nesta Lei, ficar incapacitado para o seu trabalho ou para a sua atividade habitual por mais de 15 (quinze) dias consecutivos.

Parágrafo único. Não será devido auxílio-doença ao segurado que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social já portador da doença ou da lesão invocada como causa para o benefício, salvo quando a incapacidade sobrevier por motivo de progressão ou agravamento dessa doença ou lesão.

Art. 60. O auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade, e, no caso dos demais segurados, a contar da data do início da incapacidade e enquanto ele permanecer incapaz. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

§1º Quando requerido por segurado afastado da atividade por mais de 30 (trinta) dias, o auxílio-doença será devido a contar da data da entrada do requerimento.

§3º Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

§4º A empresa que dispuser de serviço médico, próprio ou em convênio, terá a seu cargo o exame médico e o abono das faltas correspondentes ao período referido no § 3º, somente devendo encaminhar o segurado à perícia médica da Previdência Social quando a incapacidade ultrapassar 15 (quinze) dias.

Art. 61. O auxílio-doença, inclusive o decorrente de acidente do trabalho, consistirá numa renda mensal correspondente a 91% (noventa e um por cento) do salário de benefício, observado o disposto na Seção III, especialmente no art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995)

Art. 62. O segurado em gozo de auxílio-doença, insusceptível de recuperação para sua atividade habitual, deverá submeter-se a processo de reabilitação profissional para o exercício de outra atividade. Não cessará o benefício até que seja dado como habilitado para o desempenho de nova atividade que lhe garanta a subsistência ou, quando considerado não recuperável, for aposentado por invalidez.

Art. 63. O segurado empregado em gozo de auxílio-doença será considerado pela empresa como licenciado.

Parágrafo único. A empresa que garantir ao segurado licença remunerada ficará obrigada a pagar-lhe durante o período de auxílio-doença a eventual diferença entre o valor deste e a importância garantida pela licença.

Deflui diretamente do regramento estampado no parágrafo terceiro e no *caput* do art. 60 da Lei de Benefícios da Previdência Social que o auxílio doença será suportado pelo empregador durante os primeiros 15 dias do afastamento do segurado que ficar incapacitado para o seu trabalho ou para a sua atividade habitual e pela autarquia previdenciária a contar de então.

Nessa perspectiva, surge a proteção previdenciária para o empregado celetista apenas tão somente após o 16º dia de incapacidade laboral, eis que os primeiros quinze dias de afastamento são de responsabilidade da empresa empregadora, na assunção do risco da atividade econômica.

Os primeiros quinze dias consecutivos ao afastamento do trabalhador da atividade por motivo de doença são considerados pela Doutrina e Jurisprudência como hipótese de interrupção do contrato de trabalho, incumbindo, dessarte, ao empregador o pagamento do salário ao empregado afastado, nos termos do art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91.

Também, o empregado faz jus às demais verbas trabalhistas, tais como 13º salário, férias e FGTS.

Ora, a não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a remuneração paga aos empregados nos quinze primeiros dias de afastamento por motivo de doença/acidente seria inconstitucional, pois representaria ofensa à norma encartada no *caput* do art. 201 da CF/88, que expressamente estatui que a previdência social tem caráter contributivo.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

(...)

Ora, se o período referente aos quinze primeiros dias de afastamento por motivo de doença/acidente conta tempo de contribuição para fins de aposentadoria pelo RGPS, obviamente tem que haver contribuição previdência sobre a remuneração correspondente a tal período.

Note-se que a base de cálculo da contribuição patronal prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91 abarca, não somente os serviços efetivamente prestados pelo trabalhador, mas, também, o tempo em que este ficou à disposição do empregador ou tomador de serviços.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

Nesse contexto, figurando tal rubrica no campo de incidência da exação previdenciária, inexistindo dispensa legal expressa da tributação em apreço, há que persistir o lançamento.

2.7.7. DOS ADICIONAIS DE PERICULOSIDADE E INSALUBRIDADE

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 19/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em primeiro lugar, merece ser trazido à balha que o dever jurídico de indenizar pressupõe a existência de um ato ilícito e de um dano dele diretamente decorrente, sem o qual não há o que se reparar.

Em segundo lugar, atente-se que o conceito jurídico de dano traz subjacente a ideia de prejuízo injusto decorrente de ato ilícito, a ser reparado por aquele que, mediante ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, tenha violado direito e causado dano a outrem.

Dessarte, somente ostentará natureza indenizatória as verbas pagas visando a reparar um dano, decorrente de ato ilícito praticado com dolo ou culpa por aquele que tem o dever de reparar o dano em questão.

No caso dos autos, os valores pagos a título de Adicional de Periculosidade e de insalubridade não possuem qualquer natureza indenizatória, como assim argumenta o Recorrente, haja vista não terem sido instituídos para ressarcir qualquer dano eventualmente sofrido pelos obreiros, mas sim, uma contrapartida financeira, na forma de um acréscimo patrimonial, paga ao empregado em razão da exposição habitual e permanente a condições de trabalho potencialmente perigosas ou de risco acentuado ou potencialmente insalubres.

Conforme já demonstrado, o art. 22, I, da Lei 8.212/1991 determina que a contribuição previdenciária a cargo da empresa é de "vinte por cento sobre o *total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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".

De outro eito, o §2º do citado art. 22 da Lei 8.212/1991, ao consignar que não integram o conceito de remuneração as verbas listadas no § 9º do art. 28 do mesmo diploma legal, expressamente exclui uma série de parcelas da base de cálculo do tributo. Com base nesse quadro normativo, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não sofrem a incidência de contribuição previdenciária *"as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador"*. Nesse contexto, se a verba trabalhista possuir natureza remuneratória, destinando-se a *retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma*, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição.

Os adicionais de periculosidade e de insalubridade não podem ser conceituados com indenização para o fim de serem excluídos da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, porquanto inserem-se no conceito de Salário de Contribuição, não ostentando qualquer semelhança com indenização.

Contribuindo com tal compreensão encontra-se também a mais consagrada doutrina, aqui representada por Sérgio Pinto Martins (*in* Direito da Seguridade Social, 19ª ed., Ed. Atlas, São Paulo, p. 203), que após longa e percuciente análise acerca do conceito de salário, conclui: *"Por isso, salário é o conjunto de prestações fornecidas diretamente pelo empregador ao trabalhador, em decorrência do contrato de trabalho, seja em função da contraprestação do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais,*

seja em função das demais hipóteses prevista em lei. De tudo o que foi até aqui exposto, nota-se que o salário decorre da contraprestação do trabalho e de outras situações, mas desde que exista contrato de trabalho entre as partes. Indenização, ao contrário, não é resultante da prestação de serviços, nem apenas do contrato de trabalho. [...] No Direto do Trabalho, diz-se que há indenização quando pagamento é feito a empregado sem qualquer relação com a prestação de serviços e também com as verbas pagas no termo de rescisão do contrato de trabalho"

Nesse sentido tem se posicionado a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme desai dos seguintes julgados:

REsp 1098102 / SC

Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES

DJe 17/06/2009

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165, 458, 459 E 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AUXÍLIO-DOENÇA, AUXÍLIO-ACIDENTE. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA. SALÁRIO - MATERNIDADE. NATUREZA JURÍDICA SALARIAL. INCIDÊNCIA. ADICIONAL DE 1/3, HORAS-EXTRAS E ADICIONAIS NOTURNO, DE INSALUBRIDADE E DE PERICULOSIDADE. VERBAS DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUCESSIVAS MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS. LEI 8.383/91. LEI 9.430/96. LEI 10.637/02. REGIME JURÍDICO VIGENTE À ÉPOCA DA PROPOSITURA DA DEMANDA. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

(...)

6. Os adicionais noturno, hora-extra, insalubridade e periculosidade ostentam caráter salarial, à luz do enunciado 60 do TST, razão pela qual incide a contribuição previdenciária.

(...)

REsp 486.697/PR

Rel. Min. Denise Arruda,

DJ de 17/12/2004.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS EMPREGADORES. ARTS. 22 E 28 DA LEI Nº 8.212/91. SALÁRIO. SALÁRIO-MATERNIDADE. DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. ADICIONAIS DE HORA-EXTRA, TRABALHO NOTURNO, INSALUBRIDADE E PERICULOSIDADE. NATUREZA SALARIAL PARA FIM DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PREVISTA NO ART. 195, I, DA CF/88. SÚMULA 207 DO STF. ENUNCIADO 60 DO TST.

1. A jurisprudência deste Tribunal Superior é firme no sentido de que a contribuição previdenciária incide sobre o total das remunerações pagas aos empregados, inclusive sobre o 13º salário e o salário-maternidade (Súmula nº 207/STF).

2. Os adicionais noturno, hora-extra, insalubridade e periculosidade possuem caráter salarial. Iterativos precedentes do TST (Enunciado nº 60).

3. A Constituição Federal dá as linhas do Sistema Tributário Nacional e é a regra matriz de incidência tributária.

4. O legislador ordinário, ao editar a Lei nº 8.212/91, enumera no art. 28, § 9º, quais as verbas que não fazem parte do salário-de-contribuição do empregado, e, em tal rol, não se encontra a previsão de exclusão dos adicionais de hora-extra, noturno, de periculosidade e de insalubridade.

5. Recurso conhecido em parte, e nessa parte, improvido.

No mesmo sentido, o Recurso Especial nº 1.358.281-SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 23/4/2014, sob o regime dos Recursos Repetitivos, cuja ementa se houve por assim redigida:

REsp 1.358.281-SP
Rel. Min. Herman Benjamin,
julgado em 23/4/2014.

TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ 8/2008. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE, HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

Desse modo, consoante entendimento pacífico no âmbito de ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ, os adicionais insalubridade e de periculosidade constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

Como visto, os adicionais de periculosidade e de insalubridade possuem natureza salarial e representam as parcelas suplementares de ganho obtido pelo empregado que presta serviços em condições agressivas à saúde ou de potencial risco à vida.

Nesse sentido, é copiosa jurisprudência emanada da Corte Superior Trabalhista, conforme elucidam os seguintes julgados:

"RECURSO DE REVISTA. REFLEXOS DO ADICIONAL DE PERICULOSIDADE SOBRE VERBAS RESCISÓRIAS. NATUREZA SALARIAL DA PARCELA. RECURSO DESPROVIDO.

A possibilidade de se considerar que o adicional de periculosidade tenha natureza indenizatória tem constituído hipótese rejeitada pela ampla maioria dos doutrinadores, tendo-se firmado a jurisprudência no sentido de reconhecer a natureza salarial da verba. Mostra-se

coreto, portanto, o deferimento dos reflexos do adicional de

periculosidade sobre as verbas rescisórias, ante o reconhecimento de sua inegável natureza salarial. Recurso parcialmente conhecido e desprovido.

Recurso de Revista 8560/203-90-40

Rel. Min. Milton de Moura França

DJU de 28/5/2004.

ADICIONAL DE INSALUBRIDADE –NATUREZA JURÍDICA –
INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.

O adicional de insalubridade é pago como uma contraprestação pelo serviço prestado em condições agressivas ao trabalhador, tendo ele o escopo de recompensar com maior valoro trabalho insalubre, mais penoso ao hipossuficiente. O adicional de insalubridade, enquanto persistir o labor em ambiente insalubre, integra o conceito de Salário de Contribuição, porquanto reveste-se de natureza salarial, integrando a remuneração do trabalhador par todos os fins. A egrégia SDI já se manifestou pela natureza salarial do adicional de insalubridade e consequente integração ao salário par todos os efeitos legais.

Em consequência, configurando-se tais rubricas fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, estas deveriam ter sido, necessariamente, incluídas nas Folhas de Pagamento, lançadas em títulos próprios da contabilidade da empresa na condição de fato jurígeno tributário, e declaradas como Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária nas GFIP correspondentes.

Diante de tal panorama, figurando tais rubricas no campo de incidência da exação previdenciária, inexistindo dispensa legal expressa da tributação em apreço, há que persistir o lançamento.

2.7.8. DO ADICIONAL DE TRANSFERÊNCIA

O Recorrente alega que “*o adicional sobre transferência, está previsto no art. 469, §3º da CLT, que prevê em caso de necessidade de serviço o empregador poderá transferir o empregado para localidade diversa da que resultar do contrato, não obstante as restrições do artigo anterior, mas, nesse caso, ficará obrigado a um pagamento suplementar, nunca inferior a 25% (vinte e cinco por cento) dos salários que o empregado percebia naquela localidade, enquanto durar essa situação.*”

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 469 - Ao empregador é vedado transferir o empregado, sem a sua anuência, para localidade diversa da que resultar do contrato, não se considerando transferência a que não acarretar necessariamente a mudança do seu domicílio.

*§1º - Não estão compreendidos na proibição deste artigo: os empregados que exerçam cargo de confiança e aqueles cujos contratos tenham como condição, implícita ou explícita, a transferência, quando esta decorra de real necessidade de serviço.
(Redação dada pela Lei nº 6.203/75)*

§2º - É licita a transferência quando ocorrer extinção do estabelecimento em que trabalhar o empregado.

§3º - Em caso de necessidade de serviço o empregador poderá transferir o empregado para localidade diversa da que resultar do contrato, não obstante as restrições do artigo anterior, mas, nesse caso, ficará obrigado a um pagamento suplementar, nunca inferior a 25% (vinte e cinco por cento) dos salários que o empregado percebia naquela localidade, enquanto durar essa situação. (Parágrafo incluído pela Lei nº 6.203/75)

Deve ser ressaltado, inicialmente, que o caso vertido nos autos, consistente no pagamento suplementar de, no mínimo, 25% do salário percebido pelo trabalhador transferido, por necessidade do serviço, da localidade prevista no contrato de trabalho, nos termos assentados no §3º do art. 469 da Consolidação das Leis do Trabalho, não se subsume à hipótese de isenção de Contribuições Previdenciárias prevista na alínea 'g' do §9º do art. 28 d Lei nº 8.212/91, uma vez que esta refere-se a uma ajuda de custo, paga em parcela única, paga exclusivamente para custear as despesas resultantes da transferência do trabalhador para a nova localidade de trabalho, enquanto que a rubrica ora em debate refere-se ao um adicional remuneratório, pago mensalmente, com habitualidade enquanto perdurar a transferência, em percentual nunca inferior a 25% do quanto recebia na localidade de origem, o qual adicional, dada a sua habitualidade, passa a integrar o salário (conceito de Direito do Trabalho), consoante determinação constitucional prevista no §11 do art. 201 da Carta de 1988.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

(...)

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

(...)

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 9.528/97).

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 470 - As despesas resultantes da transferência correrão por conta do empregador. (Redação dada pela Lei nº 6.203/75)

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98) (grifos nossos)

Ratificando nosso entendimento, colacionamos julgados do STJ representativos da jurisprudência consolidada nessa Corte:

AgRg no REsp 1480163 / RS

Rel. Min. HERMAN BENJAMIN

DJe 09/12/2014

PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAL NOTURNO, DE INSALUBRIDADE, DE PERICULOSIDADE, DE HORAS EXTRAS E DE TRANSFERÊNCIA. AUXÍLIO QUEBRA-CAIXA. INCIDÊNCIA.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou que "é clara a natureza salarial dos pagamentos feitos a título de horas extras, adicionais noturno, de insalubridade, periculosidade, transferência e quebra de caixa, haja vista o notório caráter de contraprestação".

2. Esta Corte Superior consolidou a orientação de que integram o conceito de remuneração, sujeitando-se, portanto, à contribuição previdenciária o adicional de horas extras, adicional noturno, salário-maternidade, adicionais de insalubridade e de periculosidade pagos pelo empregador, bem como o auxílio "quebra-caixa". Nesse sentido: REsp 1.313.266/AL, Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 5.8.2014, AREsp 69.958/DF, Rel. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 20.6.2012 e EDcl no REsp 733.362/RJ, Rel. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14.4.2008.

3. No mesmo sentido, está o posicionamento deste Tribunal Superior que consolidou o entendimento de que o adicional de transferência possui natureza salarial. Nesse sentido: AgRg no Ag 1.207.843/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 17.10.2011.

4. Agravo Regimental não provido.

AgRg no REsp 1474581 / SC

Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES

DJe 05/11/2014

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. INCIDÊNCIA SOBRE AS SEGUINTE VERBAS:

ADICIONAIS DE HORAS-EXTRAS, NOTURNO, INSALUBRIDADE, PERICULOSIDADE E TRANSFERÊNCIA.

1. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.358.281/SP (Rel. Min. Herman Benjamin, Sessão Ordinária de 23.4.2014), aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, pacificou orientação no sentido de que incide contribuição previdenciária (RGPS) sobre as horas extras e respectivo adicional, e sobre os adicionais noturno e de periculosidade (Informativo 540/STJ).

2. A orientação desta Corte é firme no sentido de que o adicional de insalubridade integra o conceito de remuneração e se sujeita à incidência de contribuição previdenciária (AgRg no AREsp 69.958/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 20.6.2012; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 2.12.2009).

3. A orientação do Superior Tribunal de Justiça, em casos análogos, firmou-se no sentido de que o adicional de transferência possui natureza salarial, conforme firme jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho, pois, da leitura do § 3º do art. 469 da CLT, extrai-se que a transferência do empregado é um direito do empregador, sendo que do exercício regular desse direito decorre para o empregado transferido, em contrapartida, o direito de receber o correspondente adicional de transferência (REsp 1.217.238/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 3.2.2011; AgRg no REsp 1.432.886/RS, 2ª Turma, Rel. Min. OG Fernandes, DJe de 11.4.2014).

4. Agravo regimental não provido.

Sendo um direito trabalhista subjetivo do empregado, expressamente previsto em lei, tais ganhos ingressam na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços ao Recorrente fora da localidade prevista no contrato de trabalho, sendo, portanto, um benefício concedido pelo trabalho e não para o trabalho.

Diante de tal quadro, figurando tais rubricas no campo de incidência da exação previdenciária, inexistindo dispensa legal expressa da tributação em apreço, há que persistir o lançamento.

2.7.9. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O SAT/RAT.

O Recorrente alega nulidade do lançamento pela impossibilidade de cobrança da contribuição destinada ao SAT/RAT pela sistemática instituída pelo Decreto nº 6.957/2009.

O art. 195, I, da Constituição Federal determina que a Seguridade Social seja custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre a folha de salários

e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Nossa Lei Soberana não parou por aí. Disse mais: No capítulo reservado aos Direitos Sociais, assegurou o Constituinte Originário, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, o seguro contra acidentes do trabalho, a ser custeado diretamente pelo empregador.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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

(...)

XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa; (grifos nossos)

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, sem transpor os umbrais erguidos pela Carta Superior, instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88.

Por se tratarem de matérias afins, houve por bem o legislador ordinário, envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, assentar no inciso II de seu art. 22 a instituição e regramento da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, a cargo da empresa, em nada conflitando com as orientações contempladas na Constituição.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

§3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

Saliente-se que os preceitos aqui anunciados não conflitam com as disposições encartadas no art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, *verbatim*:

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

- I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*
- II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou*
- III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

Conforme detalhadamente demonstrado, a Lei nº 8.212/91, realizando o Princípio da Legalidade inscrito no inciso II do art. 5º da Lei Maior, instituiu a contribuição destinada ao custeio do direito social constitucionalmente assegurado, fixando-lhe os percentuais aplicáveis em razão do grau de risco inerente a cada atividade empresarial, restando a cargo do Regulamento o enquadramento de cada empresa nos patamares então definidos.

No caso, o §3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 estabeleceu que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social "*poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes*". Dessarte, da conjugação dos preceitos plasmados no inciso II, alíneas **a**, **b** e **c**, do art. 22, com o §3º desse mesmo dispositivo legal, conclui-se que a norma primária, fixando as alíquotas padrão, cometeu ao regulamento a competência para alterar, com base em estatísticas, o enquadramento referido nas mencionadas alíneas.

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

Deve-se atentar igualmente para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ao revés, o Pretório Excelso, em recente decisão no julgamento do Recurso Extraordinário RE 343.446-2/SC, de relatoria do Min. Carlos Velloso, cuja ementa abaixo se transcreve, ratificou a constitucionalidade e exigência da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

*III- As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida **O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não***

implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. (grifos nossos)

IV.- Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V.- Recurso extraordinário não conhecido".

(STF, RE 343.446-2/SC, rel. Min. Carlos Velloso. DJ 04-04-2003 PP-00040)

Reafirmou o Ministro Relator o seu entendimento no sentido de que é possível deixar por conta do Executivo o estabelecimento de normas em regulamento, desde que os *standards* ou padrões estejam previamente definidos em lei *stricto sensu*, a fim de que se possa atender às necessidades da administração pública na realização do interesse coletivo.

É de bom alvitre esclarecer, de modo a repelir qualquer dúvida, que o inciso II do art. 5º da CF/88 estatuiu que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A inteligência do dispositivo constitucional ora invocado conduz à conclusão de que as obrigações de fazer, não fazer ou de permitir não precisam estar taxativamente previstas, com todos os seus elementos, na Lei *stricto sensu*, mas sim, serem estatuídas em razão da lei, em decorrência da lei.

Autores de nomeada reconhecem que tal disposição constitucional autoriza a lei formal a outorgar competência legislativa a outros instrumentos normativos de menor escalão para dispor sobre as condições de contorno secundárias ou de maior dinâmica social inerentes à hipótese de incidência da obrigação.

No caso do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, o art. 22, II da Lei nº 8.212/91, instituiu a cobrança da contribuição social em ribalta, estabelecendo todos os elementos primários conformadores da hipótese de incidência tributária, diga-se: (a) fato gerador - remuneração paga, creditada ou devida, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; (b) a base de cálculo - o montante global dessas remunerações; (c) alíquota - percentuais progressivos na ordem de 1%, 2% ou 3%, fixados em função do risco de acidentes do trabalho.

Na sequência, o parágrafo 3º do mesmo dispositivo legal autorizou o Ministério do Trabalho e da Previdência Social a alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, o enquadramento de empresas nos respectivos graus de risco para efeito da contribuição destinada ao SAT.

No caso do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, o art. 22, II da Lei nº 8.212/91, instituiu a cobrança da contribuição social em ribalta, estabelecendo todos os elementos conformadores da hipótese de incidência tributária, diga-se: (a) fato gerador - remuneração paga, creditada ou devida, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; (b) a base de cálculo - o montante global dessas remunerações; (c) alíquota - percentuais progressivos na ordem de 1%, 2% ou 3%, fixados em função do risco de acidentes do trabalho.

Nessa perspectiva, havendo sido fixadas, mediante lei formal, as condições de contorno essenciais da exação em tela, o estabelecimento por Regulamento do Poder executivo dos limites do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas por cada empresa não extravasa as fronteiras insertas na Lei de Custeio da Seguridade Social, porquanto tenha tão somente detalhado o seu conteúdo, sem, contudo, alterar qualquer daqueles elementos essenciais da hipótese de incidência.

O egrégio STJ já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, consoante se extrai do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 753.635/PR, da Relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

AgRg no REsp 753.635/PR

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2005/0084562-0

Relator: Ministro LUIZ FUX

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 16/09/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 02/10/2008

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTS. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. LEI Nº 8.212/91, ART. 22, II. DECRETO N.º 2.173/97. ALÍQUOTAS. FIXAÇÃO PELOS GRAUS DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DESEMPENHADA EM CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA, DESDE QUE INDIVIDUALIZADO POR CNPJ PRÓPRIO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 07/STJ. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. LC 11/71. COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS AO INSS. IMPOSSIBILIDADE. DESTINAÇÃO DIVERSA. INAPLICABILIDADE DO ART. 66, § 1º DA LEI Nº 8.383/91. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA.

1. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC, quando o tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

2. A Primeira Seção assentou que: A Lei nº 8.212/91, no art. 22, inciso II, com sua atual redação constante na Lei nº 9.732/98, autorizou a cobrança da contribuição do SAT, estabelecendo os elementos formadores da hipótese de incidência do tributo, quais sejam: (a) fato gerador - remuneração paga, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; (b) a base de cálculo - o total dessas remunerações; (c) alíquota - percentuais progressivos (1%, 2% e 3%) em função do risco de acidentes do trabalho. Previstos por lei tais critérios, a definição, pelo Decreto nº 2.173/97 e Instrução Normativa nº 02/97, do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas pelas empresas não extrapolou os limites insertos na referida legislação, porquanto tenha tão somente detalhado o seu conteúdo, sem, contudo, alterar qualquer daqueles elementos essenciais da hipótese de incidência. Não há, portanto, ofensa ao

princípio da legalidade, posto no art. 97 do CTN, pela legislação que institui o SAT - Seguro de Acidente do Trabalho. (EResp nº 297.215/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 12/09/2005).

3. A Primeira Seção re consolidou a jurisprudência da Corte, no sentido de que a alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho - SAT, de que trata o art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, individualizado por seu CNPJ. Possuindo esta um único CNPJ, a alíquota da referida exação deve corresponder à atividade preponderante por ela desempenhada (Precedentes: ERESP nº 502.671/PE, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgado em 10/08/2005; ERESP nº 604.660/DF, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 01/07/2005 e ERESP nº 478.100/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/02/2005). (grifos nossos)

4. A alíquota da contribuição para o seguro de acidentes do trabalho deve ser estabelecida em função da atividade preponderante da empresa, considerada esta a que ocupa, em cada estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do Regulamento vigente à época da autuação (§ 1º, artigo 26, do Decreto nº 612/92). (grifos nossos)

5. Vale ressaltar que o reenquadramento do pessoal administrativo em grau de risco adequado e a estipulação da alíquota devida, assentados pela instância ordinária com fundamento na prova produzida nos autos, decorre de enquadramento tarifário, restando, assim, inviável o exame da matéria pelo E. STJ, a teor do disposto na Súmula 07, desta Corte, que assim determina: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."

6. A contribuição para o INCRA não se destina a financiar a Seguridade Social. Assim, os valores recolhidos indevidamente a este título não podem ser compensados com outras contribuições arrecadadas pelo INSS que se destinam ao custeio da Seguridade Social. Não se aplica, portanto, o §1º do art. 66 da Lei nº 8.383/91. O encontro de contas só pode ser efetuado com prestações vincendas da mesma espécie, ou seja, destinadas ao mesmo orçamento.

7. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei nº 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.

8. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.

9. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias.

10. Agravo regimental desprovido.

E não se desdenhe do poder normativo do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99. Atente-se que os Incisos II, IV e VI, 'a' do art. 84 da Constituição da República afluem como fontes jurídicas de onde dimana a competência do Presidente da República para o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, com o auxílio dos Ministros de Estado, e o poder presidencial para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, bem assim como dispor sobre a organização e o funcionamento da máquina do Executivo Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

(...)

VI - dispor, mediante decreto, sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;

Depreende-se do exposto que o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, decorre da competência constitucional do Presidente da República - agente político da mais elevada estatura - ocupante do arquétipo fundamental de Poder, o qual, nestas circunstâncias, exerce o seu poder constitucional para formar a vontade superior do Estado, na ordenação estrutural do Poder Executivo Federal.

Assim, com esteio na Ordem Constitucional desfraldada nos parágrafos anteriores, e no uso das atribuições conferidas pelo §3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, o Presidente da República fez editar o Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999 o qual aprovou o Regulamento da Previdência Social, cujo Anexo V, combinado com o §4º do seu art. 202, estabeleceram a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, em conformidade com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE para efeito da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. Alterado pelo Decreto nº 6.042 - de 12/2/2007 - DOU DE 12/2/2007

§6º Verificado erro no autoenquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. Alterado pelo Decreto nº 6.042 - de 12/2/2007 - DOU DE 12/2/2007

Assentado que o Regulamento Suso citado encontra-se dotado de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha *interna corporis* das atribuições do Ministério da Previdência Social, deflui daí que, de acordo com a norma administrativa em realce, a empresa encontra-se agrilhoadada à obrigação tributária principal de recolher a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, segundo a alíquota prevista nas alíneas 'a', 'b' ou 'c' do inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, a qual será definida em função do grau de risco da atividade econômica preponderante por ela exercida, conforme relação fixada no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Por tais razões, também esta preliminar de nulidade deve ser rejeitada.

2.7.10. DO VALE TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA

Nos exatos termos do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, como regra geral, incide contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, salvo as exceções taxativamente previstas no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91.

Nessa esteira, a alínea 'f' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estabelece hipótese de isenção de Contribuições Previdenciárias à parcela recebida a título de Vale-Transporte, quando fornecido na forma da legislação própria.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

(...)

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

(...)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

A regulamentação do fornecimento do vale-transporte houve-se por confiada à lei nº 7.418/85, cujo art. 4º estatui, expressamente, que a concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar.

Lei nº 7.418/85

Art. 4º - A concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar. (Artigo renumerado pela Lei 7.619/87)

Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.

Da mera e perfunctória leitura do *caput* do art. 4º da Lei nº 7.418/85 já se percebe que o benefício ora em debate tem que ser concedido na forma de *VALES*, a serem adquiridos pelo empregador e fornecidos, nessa forma, aos empregados, de acordo com as necessidades inerentes aos s deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar.

Em justa conformidade com o art. 5º do Decreto nº 95.247/87, que regulamenta a Lei nº 7.418/85, o vale-transporte não pode ser pago em dinheiro aos empregados, caso contrário não teríamos um vale. As únicas hipóteses em que o pagamento em dinheiro é permitido vêm previstas no parágrafo único do referido dispositivo legal. O escopo de tal proibição foi, no exercício do válido poder regulamentar do Executivo, impedir que o vale-transporte fosse utilizado para fins diversos do transporte do trabalhador da residência para a empresa e vice-versa, desvirtuando seu caráter social. Assim, apenas o vale-transporte pago nos termos da Lei nº 7.418/1985 está isento da contribuição previdenciária, como se observa no disposto no art. 28, §9º, 'f' da Lei nº 8.212/1991.

Nessa perspectiva, ante a ausência de previsão na legislação do vale-transporte e na legislação previdenciária, o pagamento habitual e em pecúnia de verbas a título de vale transporte não estaria albergado pela norma isentiva, sendo irrelevante que tal acréscimo remuneratório tenha advindo de acordo com convenção coletiva de trabalho, tendo em vista que tais atos não podem dispor em sentido contrário à lei.

Efetivamente, o Superior Tribunal de Justiça comungava o entendimento de que o pagamento habitual e em dinheiro do vale-transporte não estaria abraçado pela regra da não incidência de contribuições previdenciárias, compondo assim o conceito de Salário de Contribuição para todos os fins, uma vez que se configuraria inobservância da legislação de regência, bem como no sentido de que o artigo 5º do Decreto nº 95.247/87 não desbordaria dos limites da Lei nº 7.418/85, porque apenas teria instituído um modo de conceder o benefício que evitaria o desvio de sua finalidade.

Ocorre todavia que, recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 478.410/SP, da relatoria do Min. Eros Grau, publicado em 14/5/2010, decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago em dinheiro a título de vale-transporte, inaugurando precedente que restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação, não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.

Recurso Extraordinário a que se dá provimento.

Diante de tal cenário, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o benefício do vale-transporte, concedido em pecúnia ou em ticket, fez-se necessária a revisão da jurisprudência da Corte Superior de Justiça, que passou a se manifestar na forma assentada nos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. REVISÃO. NECESSIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2010, em caso análogo (RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória. Informativo 578 do Supremo Tribunal Federal.

2. Assim, deve ser revista a orientação pacífica desta Corte que reconhecia a incidência da contribuição previdenciária na hipótese quando o benefício é pago em pecúnia, já que o art. 5º do Decreto 95.247/87 expressamente proibira o empregador de efetuar o pagamento em dinheiro.

3. Recurso especial provido." (REsp 1180562/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUXÍLIO-CRÉCHE. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO DO STF. REALINHAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. O acórdão de origem consignou que a parte não comprovou os gastos com o auxílio-creche nem a idade dos beneficiários.

Rever tal entendimento demanda reexame da matéria fático-probatória, vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ).

3. Em razão do pronunciamento do Plenário do STF, declarando a inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas referentes a auxílio-transporte, mesmo que pagas em pecúnia, faz-se necessária a revisão da jurisprudência do STJ para alinhar-se à posição do Pretório Excelso.

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, em parte, provido. (REsp 1.194.788/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 14/09/2010)

Na mesma esteira, a Advocacia Geral da União – AGU fez publicar à pag. 32 do Diário Oficial da União de 09/12/2011 a súmula nº 60, de 08/12/2011, que desonerou a rubrica em foco da incidência da contribuição previdenciária, mesmo quando paga em pecúnia, ostentando o seguinte enunciado:

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba.

Nesse contexto, não deve persistir, portanto, o lançamento tributário em relação às contribuições previdenciárias incidentes, exclusivamente, sobre os valores equivalentes ao vale-transporte pago em pecúnia aos segurados empregado, em atenção às disposições insculpidas na alínea ‘b’ do inciso II do §6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/2009.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

(...)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009) (grifos nossos)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Nesse contexto, portanto, não deve persistir o lançamento tributário em relação às contribuições previdenciárias incidentes, exclusivamente, sobre os valores equivalentes ao vale-transporte pago em pecúnia aos segurados empregados.

Chamamos a atenção para o fato de a exclusão, do lançamento, da rubrica referente ao vale-transporte pago em dinheiro não implica a nulidade do procedimento fiscal, mas, tão somente, a improcedência do lançamento relativo, exclusivamente, às obrigações tributárias decorrentes do pagamento, em pecúnia, do benefício do vale-transporte.

As hipóteses de nulidade do lançamento encontram-se previstas taxativamente no art. 59 do Dec. nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou supri-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O caso concreto ora em debate subsume-se à hipótese vertida no art. 60 do Dec. nº 70.235/72, cuja sanatória se consuma com a simples exclusão, do lançamento originário, das obrigações tributárias indevidamente levantadas pela Fiscalização.

Por tais razões, para não ser diferente, rejeitamos a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente

Merece ser mencionado, todavia, que o Colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.230.957-RS, proferido na sistemática dos recursos repetitivos, decidiu não haver incidência de contribuição previdenciária sobre os 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, sobre o terço constitucional incidentes sobre a remuneração das férias indenizadas ou gozadas e sobre o aviso prévio indenizado.

Tal decisão, entretanto, ainda não se encontram ornada com o atributo da coisa julgada, eis que figura como objeto de Recurso Extraordinário em trâmite no STF. O Resp nº 1.230.957/RS encontra-se suspenso no Superior Tribunal de Justiça, por depender do julgamento do Recurso Extraordinário RE nº 593.068, com repercussão geral reconhecida, circunstância que representa óbice intransponível à incidência do preceito inscrito no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, o qual exige decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil.

Regimento Interno do CARF (Portaria nº 256/2009):

*Art. 62-A. As **decisões definitivas de mérito**, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (grifos nossos)*

Portanto, estando ainda pendentes de recurso a decisão judicial acima referida, não há que se falar em *decisões definitivas de mérito*, tampouco em reprodução, no vertente Recurso Voluntário, da decisão proferida no julgado em apreço.

Dessarte, apesar da descrença declarada pelo Recorrente, vencidas as preliminares de nulidade, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo

de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

3.1. DA DENUNCIA ESPONTÂNEA

O Recorrente alega que a denúncia espontânea restou configurada.

Se nos antolha que alguém não leu o art. 138 do CTN, que reza:

Código Tributário Nacional

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

De acordo com o Relatório Fiscal a fls. 36/40, a ação fiscal que deu ensejo à lavratura dos Autos de Infração em debate houve-se por iniciada no dia 01/02/2012, mediante a entrega do Termo de Início de Procedimento Fiscal a fls. 299/300, Termo de Início de Procedimento Fiscal a fls. 28/29, o qual se houve por recebido, na mesma data, pelo chefe do Departamento de Pessoal.

Assim, nos termos do Parágrafo Único do art. 138 do CTN, somente pode ser considerada como denúncia espontânea a correção de qualquer infração à legislação previdenciária que tenha ocorrido antes da data de 01/02/2012.

Ocorre, contudo, que a questão temporal não se consubstancia na condição única para a exclusão da responsabilidade por infrações à Legislação Previdenciária. Há outra.

Nessa esteira, exige o *caput* do art. 138 do CTN que a correção das infrações, além de ter que ser procedida antes do início de qualquer procedimento fiscal, tem que, NECESSARIAMENTE, ser acompanhada do pagamento do tributo devido e dos correspondentes juros de mora.

Todavia, o adimplemento cumulativo das condições essenciais acima desfiadas não se houve por comprovado pelo Recorrente, circunstância que se constitui óbice intransponível ao reconhecimento de eventual denúncia espontânea.

3.2. DA MULTA DE OFÍCIO

Alega o Recorrente que a multa de ofício de 75% tem caráter confiscatório.

Está frio !

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuidando *ipsis litteris*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Cite-se, ademais, que a norma constitucional tributária é expressa ao vetar o efeito confiscatório aos tributos, não a seus acessórios legais, os quais possuem natureza jurídica totalmente distinta. Tributo configura-se como a própria obrigação principal devida pelo sujeito passivo à Fazenda Pública, em razão da ocorrência real do fato gerador tributário estatuído na lei. A multa de ofício, por seu turno, possui natureza jurídica de penalidade de natureza pecuniária decorrente do descumprimento tempestivo de obrigação principal.

Justifica-se a vedação constitucional à instituição de tributos com efeito de confisco pelo fato de a prestação pecuniária dessa natureza ter caráter compulsório, em razão da ocorrência inevitável do fato gerador correspondente.

Caso o tributo fosse criado com alíquota por demais elevada, a própria ocorrência inevitável do fato gerador resultaria na extinção da matéria tributável correspondente, circunstância que representaria violação ao direito de propriedade.

O mesmo não ocorre com as multas de natureza punitiva, as quais não possuem natureza jurídica de tributo, mas, meramente, de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, na forma e nos prazos estabelecidos na legislação tributária.

Ao contrário dos tributos, aqui o fato gerador da multa punitiva é evitável. Aliás, é extremamente desejável pela Fazenda Pública que tal fato gerador não ocorra, por isso a inflição de penalidade de tamanha onerosidade, visando a brindar a máxima efetividade às normas tributárias e a desencorajar o seu descumprimento objetivo.

Nesse viés, ao ignorar as normas tributárias cogentes, e ao não recolher os tributos devidos em suas épocas próprias, apostando quiçá em suposta ineficiência da Fiscalização, o Infrator volitivamente se coloca em situação de risco calculado perante o Fisco, consciente de que a constatação de tal irregularidade irá desaguar em apenação condizente com a gravidade da infração perpetrada.

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de multa de mora decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujos artigos 34 e 35 estatuem, de forma objetiva, que as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a multa de mora de caráter irrelevável.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)*

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)

Conforme já anteriormente articulado, a Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, alterou substancialmente a sistemática de imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigação principal, fazendo incidir, nos lançamentos de ofício, como é o presente caso, multa de ofício na ordem de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição previdenciária, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art.35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449/2008)

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Escapa, todavia, da competência deste colegiado a sindicância da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela

Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

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

Súmula CARF nº 2:

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

Cumpra ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

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

Cumpra-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade proferida na via

concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa moratória aplicada nos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

3.3. DA INTIMAÇÃO DOS ATOS PROCESSUAIS.

Quanto ao pedido para que as publicações e intimações sejam efetivadas em nome dos advogados que subscrevem o presente recurso, deve ser mencionado que a lei processual determina que as intimações sejam feitas de maneira pessoal, pelo autor do procedimento, ou por via postal, com prova de recebimento, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, ou ainda por meio eletrônico, com prova de recebimento, a teor dos incisos I, II e III do art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196/2005)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)

§4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informará as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.457/2007)

§8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457/2007)

§9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do §8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457/2007)

Registre-se que a conveniência e comodidade do Patrono do Autuado não possui poderio suficiente para subjugar a vontade da lei. O contrário sim.

3. CONCLUSÃO:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/03/

2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 19/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluído do lançamento, tão somente, as obrigações tributárias decorrentes do pagamento em pecúnia de vale-transporte aos segurados empregados.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva. Relator.