



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

**Processo n°** 11557.002130/2009-53  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.464 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de abril de 2013  
**Matéria** CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO  
**Recorrente** HORTIGIL HORTIFRUTI S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

**DECADÊNCIA PARCIAL**

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

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

**ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.**

Havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

**REMUNERAÇÃO - CONCEITO**

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

**REMUNERAÇÃO INDIRETA - DESPESAS COM MORADIA.**

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre valores pagos aos seus empregados, relativos a salário-utilidade.

**AUXILIO EDUCAÇÃO.**

Em 19 de junho de 2001, a Lei nº 10.243 incluiu o inciso II ao § 2º do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho para excluir do conceito de salário, e portanto de remuneração, a utilidade fornecida pelo empregador em relação à educação, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro.

Ademais, no caso em questão não houve violação a alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, tendo em vista que o auxílio é extensível a todos.

#### ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

#### CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

Nos termos do artigo 12, inciso I, letra “a”, da Lei 8.212/91, são segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado, “aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.”

Os elementos caracterizadores do vínculo empregatício estão devidamente demonstrados no relatório fiscal da NFLD.

#### MULTA. RETROATIVIDADE.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/2000, anteriores a 12/2000, devido a regra decadencial expressa no Art. 150 do CTN, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em dar provimento ao recurso, na questão do auxílio educação, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Marcelo Oliveira e Mauro José Silva acompanharam a votação por suas conclusões, por concluírem que as condições para utilização do benefício não se configuram como vedação a seu acesso; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, a fim de excluir do lançamento os valores referentes a auxílio alimentação *in natura*, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Adriano Gonzáles Silvério.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator.

Processo nº 11557.002130/2009-53  
Acórdão n.º **2301-003.464**

**S2-C3T1**  
Fl. 1.469

---

Adriano Gonzáles Silvério - Redator designado.

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

CÓPIA

## Relatório

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

Conforme Relatório Fiscal (fls.1.141), integram o lançamento os levantamentos: **515** e **GFI**, relativos às GFIP originado do CNISA; **AUF**, **CB**, **DCS**, **DDA**, **DDC**, **DOA** e **FEI**, referentes a auxílio faculdade, auxílio alimentação, despesas com aluguel, casa, condomínio de empregados, considerados como remuneração indireta pela fiscalização; **LEV**, relativo a pagamentos a pessoas físicas; **PTC** e **PTO**, concernente a verbas pagas e destinadas a patrocínio e publicidade de clube de futebol profissional; e **SAL**, relativo à caracterização de segurado empregado.

A autoridade notificante entendeu que o auxílio faculdade, que consiste no reembolso de 50% das despesas com cursos de graduação e pós-graduação de alguns dos seus empregados, configura salário utilidade e deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, já que não é extensivo a todos, mas somente àqueles que satisfazem as condições estabelecidas em normas internas, atreladas ao tempo de serviço, desempenho, disponibilidade financeira, hierarquia, entre outros listados.

Segundo ainda a fiscalização, a empresa concede a seus empregados cestas básicas e vale compras para aquisição de produtos hortifrutigranjeiros sem adesão ao PAT, e doou, na competência 01/2002, mercadorias a empregados, todos considerados salário-de-contribuição.

Informa, também, que a empresa cede imóveis de sua propriedade, bem como paga alugueis, condomínios, telefones, IPTU, água, energia elétrica, manutenção e demais despesas domésticas para empregados lotados em estabelecimentos situados próximos a centros urbanos, o que, segundo a fiscalização, caracteriza um *plus* salarial, por se tratar de utilidades fornecidas pelo trabalho.

Relata que a empresa deixou de recolher contribuição incidente sobre a remuneração paga pelos serviços prestados sem vínculo empregatício, por contribuintes individuais, como também repassou verba a título de patrocínio e publicidade a clube de futebol profissional sem, contudo, reter e recolher os 5% sobre o valor bruto do repasse.

A seguir, expõe os motivos pelos quais entende que estão presentes os requisitos que aperfeiçoam a formação do vínculo empregatício entre os segurados Luciano César Sturzeneker e Antônio Henrique Machado Motta e a notificada, quais sejam, a pessoalidade, a não eventualidade, a subordinação e a onerosidade.

Esclarece que integram ainda a NFLD as diferenças constatadas entre os valores recolhidos e os obtidos no CNISA, e informa que foram examinados as GPS, GFIPs, Folhas de Pagamento, Recibos de Pagamento, Livros Diário e Razão, LALUR, entre outros, sendo que os fatos geradores que deram origem aos levantamentos LEV, SAL, GFI E 515 foram declarados em GFIP.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da Decisão-Notificação nº 07.401.4/0157/2006 (fls. 1,332), julgou a NFLD procedente.

Inconformada com a Decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário tempestivo (fls. 1.344), repetindo basicamente as alegações trazidas na defesa.

Preliminarmente, alega inconstitucionalidade do depósito recursal.

No mérito, reitera a natureza indenizatória da parcela paga a título de auxílio-educação, argumentando que atendeu o contido no art. 205, da Carta Magna, destacando que tanto a parcela não é salário que, havendo desistência pelo empregado, os valores concedidos pela empresa devem ser restituídos.

Transcreve o art. 201, da CF e faz referência a julgados do STJ para tentar demonstrar que o auxílio-educação não pode ser incluído na base de cálculo da contribuição previdenciária, pois não pode ser considerado habitual, vez que sua duração restringe-se ao período em que o empregado está matriculado na instituição de ensino superior, e possui natureza indenizatória.

Cita o art. 458, da CLT, para reforçar seu entendimento de que os gastos realizados pelo empregador com a educação de seus empregados não são salários, e assevera que a Decisão recorrida violou o disposto no Art. 110 do CTN, ao caracterizar, como verba salarial, utilidade a que a Lei expressamente atribui natureza indenizatória, para fins de incidência da contribuição previdenciária.

Quanto à cesta básica, doação de mercadorias e feirinha, sustenta que tais verbas não podem ser inseridas no conceito de salário, e que o entendimento esposado na decisão recorrida é diametralmente contrário à natureza jurídica da isenção instituída no Art. 3º, da Lei n.º 6.321/76 e a toda a construção doutrinária e jurisprudencial sobre sua concessão.

Defende que resta clara a ilegalidade perpetrada pela fiscalização, na medida em que se exige a contribuição previdenciária sobre o valor da alimentação fornecida, simplesmente pelo fato de não estar a recorrente inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, no período anterior a 15 de dezembro de 2000.

Em relação ao auxílio moradia, despesas com aluguel, água, luz, gás, IPTU e condomínio, informa que são gastos realizados com empregados vindos de outros Estados da federação, por meio da cessão de imóveis de sua propriedade ou alugados, não havendo qualquer caráter retributivo na concessão de tal benefício, requisito essencial para a caracterização do salário-utilidade.

Faz referência ao art 28, § 9º, “m”, e à jurisprudência para provar que tal benefício não pode integrar a base cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, porque possui prazo definido, não podendo ser considerado habitual, como exige o Art. 201 da CF.

Insurge-se contra a caracterização da relação de emprego entre a recorrente e os senhores LUCIANO STURZENEKER e ANTONIO HENRIQUE MACHADO MOTTA, reafirmando que tais trabalhadores são, respectivamente, veterinário e agrônomo, sendo que, este último, é o responsável pelo técnico do setor de carnes da recorrente pela ANVISA, ambos

exercendo atividades de prestação de serviços, sem vínculo empregatício, na qualidade de autônomos, conforme Contrato de Prestação de Serviços apresentado à fiscalização.

Assevera que é inconcebível a caracterização como "açougueiros empregados" de 2 administradores autônomos, que apresentam graduação em curso superior de medicina-veterinária e agronomia, apresentando formação acadêmica incompatível com a tese defendida pela fiscalização.

Reafirma a autonomia dos administradores do açougue, dizendo que eles não recebem ordens diretas ou indiretas de qualquer dos prepostos da recorrente, o que demonstra que não há subordinação, requisito essencial para a caracterização da relação de trabalho.

Conclui que, não sendo os citados trabalhadores empregados da recorrente, não há que se falar em incidência da contribuição em foco e finaliza requerendo o conhecimento e provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

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

Da análise do recurso apresentado, registra-se o que se segue.

Preliminarmente, a recorrente alega inexigibilidade do depósito prévio.

De fato, o plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários ns. 390.513 e 389383, declarou a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei n. 8.213/91, cujos acórdãos possuem a seguinte ementa:

*“RECURSO ADMINISTRATIVO – DEPÓSITO - §§ 1º E 2º DO ARTIGO 126 DA LEI Nº 8.213/1991 – INCONSTITUCIONALIDADE. A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo.”*

A situação acima aplica-se ao caso concreto e o efeito *erga omnes* somente se daria após a publicação de Resolução do Senado Federal conforme dispõe o inciso X do artigo 52 da Constituição Federal.

Ocorre que o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 256, de 22/06/2009, prevê, em seu artigo 62, parágrafo único, inciso I, o seguinte:

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

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

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

Portanto, com amparo no dispositivo acima, acato a preliminar de inexigibilidade do depósito prévio.

Antes de adentrar no mérito, impõe suscitar questão relativa ao prazo decadencial, não trazida pela contribuinte no recurso tempestivo, mas que, por ser matéria de ordem pública, deve ser reconhecida de ofício.

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

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

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

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

O art. 62, da Portaria 256/2009, transcrito acima, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém, conforme já exposto, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Verifica-se que, no lançamento em tela, os levantamentos SAL, PTO, PTC, FEI, DOA, DCS, AUF e 515 não estão decadentes, independentemente da regra do CTN a ser aplicada.

Já o levantamento GFI, conforme relatado pela autoridade notificante, trata-se de diferença de contribuição, caso em que se aplica a regra contida no art. 150, § 4º, citado acima.

No entanto, também são fatos geradores da NFLD os pagamentos de remuneração a contribuintes individuais e de verbas que a empresa não considerava como base de cálculo da contribuição previdenciária, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício, para o qual não houve adiantamento do tributo, caso em que se aplica o disposto no art. 173, do CTN, transcrito a seguir:

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

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

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

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

É o caso dos levantamentos CB, DCS, DDA, DDC e LEV.

Constata-se que a cientificação da NFLD pelo contribuinte se deu em 30/12/2005 e o débito se refere ao período de 01/99 a 12/04.

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que se operara a decadência, para o levantamento GFI, dos valores lançados até a competência 11/2000, inclusive, e para os levantamentos CB, DCS, DDA, DDC e LEV, ocorrera a decadência dos valores lançados até 11/1999, inclusive.

Cumprido esclarecer que, na aplicação da regra contida no art. 173, I, do CTN, para a competência 12/1999, o tributo poderia ter sido recolhido em 01/2000, iniciando-se a contagem do prazo em 01/01/2001, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, reconheço a decadência parcial do débito, nos termos expostos acima.

No mérito, verifica-se que a recorrente não nega que tenha realizado os pagamentos apontados pela fiscalização.

Ela apenas tenta demonstrar que as verbas pagas não possuem natureza salarial e não integram o salário de contribuição.

Vale observar que a recorrente não impugnou os levantamentos 515, GFI, LEV, PTC e PTO, tratando-se, portanto, de matéria incontroversa.

Em relação aos demais levantamentos, cumpre verificar se as verbas pagas, discriminadas pela autoridade lançadora possuem natureza salarial e se estão presentes os pressupostos caracterizadores da relação de emprego entre as pessoas físicas apontadas no relatório fiscal e a HORTIGIL HORTIFRUTI S/A.

#### AUXÍLIO FACULDADE

A fiscalização constatou que a empresa custeava 50% das despesas de alguns de seus empregados com cursos de graduação e pós-graduação.

A recorrente informa que atendeu o disposto no art. 205, da CF e defende a não inclusão do auxílio-educação na base de cálculo da contribuição previdenciária, já que não é habitual e possui natureza indenizatória.

Alega que a Decisão recorrida violou o disposto no Art. 110 do CTN, ao caracterizar, como verba salarial, utilidade a que a Lei expressamente atribui natureza indenizatória.

De fato, conforme art. 176 do CTN, *“a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”*.

E o § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, enumera as verbas sobre as quais não incidem contribuições sociais, desde que observadas algumas condições ali expostas.

No caso do custeio de educação dos empregados, por meio da alínea “t”, do referido dispositivo legal, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais. Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de auxílio educação não sejam considerados salário-de-contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.

§ 9º (...)

*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; (grifei)*

A fiscalização verificou que a recorrente disponibiliza esse benefício para seus empregados, desde que cumpridas condições por ela estabelecidas, quais sejam, que o colaborador tenha pelo menos um ano de vínculo empregatício com a empresa, e que seja aprovado pelo gerente, conforme o desempenho do empregado,

Ou seja, o empregado com menos de um ano de casa e aquele que não conseguiu a aprovação de seu gerente não fazem jus ao benefício de auxílio-faculdade.

Portanto, nem todos os empregados da empresa têm acesso ao benefício.

A recorrente, ao impor condições para que os seus empregados sejam elegíveis ao recebimento do benefício, contraria o dispositivo legal acima transcrito.

Portanto, a despesa da empresa com a concessão do referido benefício é base de cálculo contribuição previdenciária, por não estar incluída na hipótese legal de isenção.

A recorrente transcreve o art. 458, da CLT, para reforçar seu entendimento de que os gastos realizados pelo empregador com a educação de seus empregados não são salários.

Todavia, vale observar que o art. 12, da mesma CLT, determina que “Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial”.

A Lei 8.212/91 é a lei especial que veio tratar sobre a organização da Seguridade Social e instituir o Plano de Custeio, e deve ser observada pelo contribuinte que remunera os segurados vinculados ao RGPS, no que se refere à incidência de contribuição.

Portanto, reitera-se, o auxílio-faculdade deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, por não estar incluída nas hipóteses legais de isenção prevista na citada alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, uma vez que o referido benefício não é extensivo a todos os empregados da recorrente.

Da mesma forma, não há que se falar em eventualidade no pagamento da verba em comento, já que era paga mês a mês, durante todos os anos em que durava o curso de graduação ou pós-graduação, sendo, portanto, habitual a sua concessão.

Com relação a essa matéria, assim já decidiram os Tribunais:

*“ Não se conceitua o trabalho eventual quando a função do empregado está direta, essencial e permanentemente ligada ao processo produtivo ou à finalidade econômica da empresa”  
(Proc. TRT – SJ 375/67 3ª Região, sic)*

*“A eventualidade deve ser entendida como relativa a trabalho intrinsecamente transitório e não, apenas, temporário. Ela não guarda relação propriamente dita com a execução de serviços pelo empregado, mas com os objetivos do empreendimento a que se dedica” (Ac. TRT 3ª Reg. 2ª T, - RO 1263/86, sic).*

*“Não é o período de tempo em que o trabalho é executado, mas a relação entre o conteúdo do serviço prestado e o objetivo social da empresa que define a natureza não eventual do trabalho para a configuração da relação de emprego” (Ac. TRT 12ª Reg. RO 1.-65/85, sic).*

Nesse sentido, entendo que o pagamento do auxílio faculdade não é eventual, e sim habitual.

Relativamente ao entendimento de que a verba em comento possui natureza indenizatória, cumpre ressaltar que o conceito de indenização pressupõe a reparação de um dano sofrido pelo trabalhador. No caso em tela, não houve esse dano, já que o empregado possui a prerrogativa de escolher, desde que atenda as condições impostas pela empresa, se quer cursar a graduação ou a pós-graduação. Ou seja, se o empregado se enquadrar nos requisitos estabelecidos pela empresa para fazer jus ao benefício, ter seus estudos custeados pelo empregador irá depender apenas da sua vontade.

Assim, não é uma imposição do empregador e sim uma opção feita pelo trabalhador, não havendo que se falar, portanto, em natureza indenizatória da verba em comento.

#### DESPESAS COM CASA, ALUGUEIS, CONDOMÍNIOS, IMPOSTOS.

A fiscalização constatou, ainda, que a empresa pagava despesas de alugueis, condomínios, IPTU, água, energia elétrica, gás, de seus empregados.

A recorrente não negou tal fato, mas apenas se justificou alegando que tratam-se de gastos realizados com empregados vindos de outros Estados da federação, por meio da cessão de imóveis de sua propriedade ou alugados, não havendo qualquer caráter retributivo na concessão de tal benefício, requisito essencial para a caracterização do salário-utilidade.

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

O que irá afastar as verbas pagas da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

Cumpre observar que o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é *“...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês...”* (grifei).

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

**§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição**

*previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)*

Nem toda utilidade fornecida ao trabalhador tem caráter contraprestacional, sendo necessário distinguir a utilidade fornecida como retribuição pelo trabalho, que se caracteriza “salário-utilidade” e que deve ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária, daquela fornecida como instrumento de trabalho, ou para o trabalho, que não se caracteriza salário-utilidade, eis que meramente instrumental para o desempenho das funções do trabalhador.

Na doutrina, há várias correntes; porém, a que tem maior aplicação determina que a regra geral é que, se o trabalhador paga pela utilidade, essa não constitui salário. Se, por outro lado, aumentar seu patrimônio ou for fornecida gratuitamente, então integrará o salário para todos os efeitos legais.

A CF menciona “os ganhos habituais”, ou seja, todos os ganhos de cunho remuneratório, sejam eles em dinheiro ou utilidades.

O § 2º, do art. 458, da CLT, assim dispõe sobre os salário pagos “in natura”:

*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....”.*

É inegável, no caso presente, o acréscimo patrimonial do empregado ao ter as despesas com habitação custeadas por seu empregador em decorrência de seu contrato de trabalho, devendo, portanto, a quantia correspondente sofrer incidência de contribuição previdenciária.

A empresa não demonstrou que o pagamento de tais quantias se trata de fornecimento de meio para que os seus empregados possam exercer suas funções, e sim uma vantagem que representa um acréscimo indireto à sua remuneração.

Em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se a amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, como bem entendeu a fiscalização e o julgador de primeira instância.

O custeio das despesas com moradia dos empregados pela empresa representa um acréscimo indireto à sua remuneração, devendo, portanto, sofrer incidência de contribuição previdenciária.

Esse ganho representa um acréscimo ao salário dos empregados, pois esses teriam que desembolsar a mesma quantia para pagar um custear as despesas com alugueis, impostos, taxas, etc, o que reduzira seus ganhos.

E, segundo o TST: “*toda a vantagem atribuída ao empregado, sem a qual teria que desembolsar numerário para dela usufruir, possui natureza de contraprestação e, portanto, situada no campo das parcelas salariais, ante a onerosidade do contrato de trabalho*” (RR – 4.273/89.5 –

A recorrente cita o art 28, § 9º, “m” para tentar demonstrar que tal benefício não pode integrar a base cálculo da contribuição previdenciária, porque possui prazo definido, não podendo ser considerado habitual, como exige o Art. 201 da CF.

Contudo, tal despesa não pode ser considerada eventual, uma vez que foi paga todos os meses, durante seis anos (de 01/99 a 12/04).

A notificada faz referência ao art 28, § 9º, “m”, para provar que tal benefício não pode integrar a base cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, porque possui prazo definido, não podendo ser considerado habitual, como exige o Art. 201 da CF

Contudo, a alínea “m”, do citado § 9º, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, exclui do salário de contribuição apenas a habitação fornecida pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, o que não é o caso em tela, já que a fiscalização constatou que todos os estabelecimentos nos quais os beneficiários estão lotados se situam no centros urbanos, com oferta de imóveis para locação, não se tratando, portanto, de lugares em que o empregado precise do imóvel para o trabalho.

E mesmo que os trabalhadores tenham vindo de outras unidades da federação, o que, frisa-se, não restou demonstrado nos autos, as suas residências passaram a ser as cidades nas quais estão situadas os estabelecimentos da recorrente em que estão lotados.

Portanto, no momento da ocorrência do fato gerador, a residência do empregado já era o local para onde se deu a alegada transferência, uma vez que os contratos de alugueis juntados aos autos (fls. 1212) possuem duração de três anos, e o débito lançado sobre essa rubrica corresponde ao período de 01/1999 a 12/2004.

Ou seja, segundo a recorrente, quase seis anos após as suas transferências, os segurados continuavam recebendo auxílio para trabalhar em localidade distante de sua residência.

Contudo, entendo que, no período objeto do lançamento, a residência dos segurados já não era mais distante do local de seu trabalho, mesmo porque a recorrente não comprovou que se tratava de transferência, e o pagamento, pela empresa, das despesas dos empregados com moradia constitui fato gerador da contribuição previdenciária, devendo o valor correspondente integrar a base de cálculo da contribuição social.

#### CESTA BÁSICA, DOAÇÃO DE MERCADORIAS E FEIRINHA.

É também objeto da NFLD as contribuições incidentes sobre a alimentação *in natura* fornecida pela empresa.

A fiscalização lançou a contribuição sobre tais rubricas tendo em vista que a empresa não, nas competências indicadas, não fez a devida inscrição no PAT.

Entretanto, em relação a essa matéria, é oportuno informarr que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 03/2011, publicado no D.O.U em 22/12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”,

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o fornecimento de alimentação *in natura*, por não integrar o salário de contribuição, independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT.

### CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO

A fiscalização constatou que a notificada celebrou Contrato de Prestação de Serviços com, Luciano César Sturzeneker e Antônio Henrique Machado Motta, para prestação de serviços no setor de carnes, sendo o primeiro para prestação de serviços na análise de carnes e o segundo, na compra das carnes que seriam adquiridas pela contratante, e verificou a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego entre esses trabalhadores e a Hortigil.

A recorrente tenta demonstrar a ausência de vínculos com os segurados apontados pela fiscalização.

Porém, da análise da documentação apresentada, a fiscalização verificou a presença dos pressupostos que caracterizam o vínculo como segurado empregado, e não como contribuinte individual.

De fato, entendo que restou comprovada, nos autos, a ocorrência de todos os requisitos necessários para a caracterização da relação de emprego, exigidos pelo art. 12, I, "a" da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 9.º, I, "a", do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, quais sejam, a pessoalidade, não-eventualidade (habitualidade), a remuneração e a subordinação.

Aplica-se portanto, ao caso, o artigo 9º, da Consolidação das Leis do Trabalho, que considera nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos nela contidos

E como o parágrafo 2.º do art. 229 do Decreto 3.048/99, permite ao Auditor Fiscal desconsiderar o vínculo pactuado, a Auditoria, ao verificar a ocorrência dos requisitos da relação de emprego, agiu em conformidade com ditames legais e enquadrando corretamente os trabalhadores como empregados da notificada para efeitos da legislação previdenciária.

Esse enquadramento será automático sempre que estiverem presentes, na prestação do serviço, os pressupostos da relação de emprego, quais sejam, a remuneração, a habitualidade e a subordinação, porque a lei assim determina, mesmo que no contrato formalizado entre as partes esteja definido de forma diversa, pois a relação de emprego não é aferida pelos elementos formais do ajuste, mas do conteúdo emergente de sua execução.

Dessa forma, desde que presentes os requisitos do art. 12, I, "a", da Lei n.º 8.212/91, pode sim o Auditor Fiscal desconsiderar a contratação do segurado como contribuinte individual para considerá-lo como empregado da contratante, exclusivamente para fins de recolhimento da contribuição previdenciária, pois houve a ocorrência do fato gerador.

A fiscalização verificou que os serviços foram prestados pelos próprios trabalhadores, conforme consta nos apontamentos de aferição dos serviços, expostos no "Demonstrativo do Pagamento de Participação dos Administradores dos Açougues", elaborado pela empresa, o que demonstra a pessoalidade nos serviços prestados.

Constatou-se que os trabalhadores em comento eram, de fato, gerentes do setor de carnes da empresa, e administravam a operacionalização dos açougues, não possuindo essa atividade natureza eventual, estando relacionada com a atividade normal e necessária da empresa contratante.

Trata-se de uma atividade de necessidade permanente da empresa, uma vez que é executada desde 07/2001, e indispensável à consecução das finalidades sociais da recorrente, conforme disposto em seu estatuto.

A norma interna denominada "Critérios Para Cadastrar Produtos de Mercearia", deixa claro que os segurados listados são, na verdade, gerentes de produtos do açougue e da mercearia.

E a natureza dos serviços de gerente não é a de um autônomo, e sim a de um subordinado, sujeito à direção da empresa contratante.

A autoridade lançadora observou, ainda, que o Sr Luciano era empregado da empresa no período de 09/2000 a 12/2001, sendo o responsável técnico pelo setor de carnes, função que desempenhava mesmo quando da ação fiscal na empresa.

A recorrente não nega tais constatações, mas apenas se justifica alegando que tais trabalhadores são, respectivamente, veterinário e agrônomo, sendo que Sr Antônio é o responsável pelo técnico do setor de carnes da recorrente pela ANVISA, entendendo ser inconcebível a caracterização como "açougueiros empregados" de dois administradores autônomos, que apresentam graduação em curso superior de medicina-veterinária e agronomia, apresentando formação acadêmica incompatível com a tese defendida pela fiscalização.

Ou seja, a recorrente insiste em afirmar que os dois trabalhadores caracterizados como empregados são administradores do açougue.

Porém, a administração do açougue é uma atividade permanente e necessária da empresa, e pressupõe subordinação à contratante.

Difícil crer que a empresa conceda a administração de seu açougue à contribuintes individuais, com total autonomia e que, nessa condição, poderia até prestar serviços a outras empresas, concorrentes da notificada.

Portanto, não há como vislumbrar que atividade de administração do açougue seja exercida por terceiros sem vínculo com a recorrente.

Dessa forma, a fiscalização demonstrou a presença de subordinação, pessoalidade, onerosidade e não-eventualidade, requisitos necessários à caracterização do vínculo de emprego e caracterizou as pessoas físicas como segurado da recorrente.

E, segundo o Ministro Carlos Veloso "*Corre em favor do ato administrativo a presunção da legitimidade. Assim, se o lançamento fiscal previdenciário aponta a existência de empregados e não trabalhadores autônomos, cumpre ao contribuinte ilidir, mediante prova, essa presunção*" (TRF AC. 101.404-MG, Min. Carlos Veloso – DJU 05/09/85, pág. 14800).

Dessa forma, o agente fiscal, ao constatar a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego e a falta do recolhimento da contribuição devida incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, lavrou corretamente a presente NFLD.

Por todo o exposto, conclui-se que o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

VOTO por **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para excluir do débito, por improcedência, os valores relativos à alimentação *in natura* e, por decadência, os valores lançados até 11/2000, inclusive, para o levantamento GFI, e até 11/1999, inclusive, para os levantamentos CB, DCS, DDA, DDC.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Adriano Gonzáles Silvério, Redator Designado

Conforme decidido pela E. 1ª Turma, a divergência aqui tratada refere-se tão somente à questão relativa a decadência, auxílio educação e aplicação da multa, face às alterações provocadas pela Lei 11.941/09.

### Decadência

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

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

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

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

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

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

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

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

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

Ademais, nos termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilidade pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

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

Afastado, pois, o prazo previsto originalmente no citado artigo 45, cabe agora verificar o prazo aplicável, se aquele do 150, § 4º ou 173, inciso I, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

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

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

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos*

ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

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

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

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

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

No caso dos autos a autoridade fiscal verificou durante o procedimento fiscalizatório os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, conforme demonstrado no Documento Analítico do Débito – DAD, efetuando o lançamento das diferenças encontradas. Assim, a meu ver, não há dúvidas, pois, de que houve pagamento antecipado e, portanto, deve incidir o prazo quinquenal do artigo 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Sabendo-se que na espécie o sujeito passivo foi intimado da autuação em 30/12/2005 e que o débito refere-se ao período de 01/99 a 12/04, verifica-se que a decadência operou-se até 11/2000.

### **Auxílio educação**

Como esclarecido no voto da DD. Relatora a fiscalização constatou que a empresa custeava 50% das despesas de alguns de seus empregados com cursos de graduação e pós-graduação. Verificou que a recorrente disponibiliza esse benefício para seus empregados, desde que cumpridas condições por ela estabelecidas, quais sejam, que o colaborador tenha

pelo menos um ano de vínculo empregatício com a empresa, e que haja uma aprovação financeira para o custeio.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 dispõe que apenas o valor relativo a plano educacional relativo à educação básica e extensível a todos os empregados não está sujeito às contribuições previdenciárias. Veja-se:

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

*(...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*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”*

De acordo com a previsão legal o valor relativo a plano educacional deve visar a educação básica prevista no artigo 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, cuja redação é a seguinte:

*“Art. 21. A educação escolar compõe-se de:*

*I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio:*

*II - educação superior”*

Em que pese o mencionado artigo 21 também arrolar a educação superior, uma análise um pouco mais detida à Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, verifica-se que a educação básica, toda ela versada no seu Capítulo II compreende apenas o ensino infantil, fundamental e médio, não contemplando, dessa forma o ensino superior.

Não obstante as conclusões acima, outras considerações devem ser feitas, sobre pena de olharmos o sistema jurídico de forma parcial e incoerente.

Com efeito, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 utiliza-se do termo “remuneração” que ela própria não define e nem poderia por força do artigo 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, o qual determina que à legislação tributária é vedada alterar o conteúdo, a definição e o alcance dos termos de direito privado.

Dessa forma, surge a obrigação de recorrermos ao direito do trabalho para buscarmos o conceito de remuneração. Dispõe o artigo 457 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, na redação conferida pela Lei nº 1.999, de 1º de outubro de 1953:

*“Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os seus 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 fôr cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.”*

Extrai-se do dispositivo supra transcrito que remuneração é a soma de salário (valor pago diretamente pelo empregador em decorrência da contraprestação do serviço, estipulada no contrato de trabalho) mais as gorjetas que o empregado receber.

Importante aqui transcrever a nota dedicada a esse artigo por Eduardo Gabriel Saad na obra CLT Comentada, revista e atualizada por José Eduardo Duarte Saad e Ana Maria Saad C. Branco, Editora LTr, 42ª edição, 2009, pág. 563:

*“1) O caput do artigo acima transcrito faz distinção entre remuneração e salário. Este é contraprestação devida e paga diretamente ao empregado; a remuneração compreende o salário e mais o que o empregado recebe de terceiros (gorjetas, por exemplo), em virtude do contrato de trabalho.” (grifamos)*

A remuneração, desse modo, resultado de salário mais gorjeta, é decorrente do contrato de trabalho firmado entre empregado e empregador. No caso das gorjetas, além do salário o empregado espera recebê-las, em decorrência da *práxis* da atividade exercida, sejam aquelas espontaneamente dadas pelo cliente, sejam aquelas cobradas pelo empregador nas contas e distribuídas aos empregados. Há, a nosso ver, nítida caracterização da habitualidade decorrente da própria atividade exercida pelo empregado, tornando-se a gorjeta elemento seguro do seu orçamento.

Além disso, não esquecendo do disposto no retro citado § 1º do artigo 457, integram o salário e, portanto, o conceito de remuneração, as comissões, percentagens e gratificações ajustadas. Aqui também podemos entender que se tratam de verbas pagas com habitualidade, em decorrência da natureza da atividade exercida pelo empregado, previamente ajustadas no contrato de trabalho.

Em 19 de junho de 2001, a Lei nº 10.243 incluiu o inciso II ao § 2º do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho para excluir do conceito de salário, e portanto de remuneração, a utilidade fornecida pelo empregador em relação à educação, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro.

A previsão da lei trabalhista, nessa ótica, é mais ampla, pois exclui do conceito de salário a educação *lato sensu*, não se limitando a qualificá-la, isto é, emprestar atributos, tais como “básica”, “fundamental”, utilizadas pelas leis acima citadas.

Com isso, a Lei nº 10.243 de 19 de junho de 2001 excluiu do conceito de salário qualquer benesse concedida pelo empregador seja no âmbito da educação básica, seja no âmbito do ensino superior.

Importante observar que o auxílio fornecido pela recorrente para a capacitação dos seus segurados, era extensível a todos, desde que preenchidos alguns requisitos básicos, tais como exercer um certo período de trabalho, haver aprovação financeira, os quais são itens de descrimen razoáveis para a concessão do auxílio.

Parece-nos que a condição que a legislação pretende afastar é a discriminação odiosa, aquela que não guarda, seguindo as lições de Celso Antonio Bandeira de Mello, “*correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrimen e a discriminação legal decidida em função dele*” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 37).

Assim, não há razões para manter no lançamento as verbas pagas a título de auxílio educação.

### **Multa**

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 *caput* acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: i) reconhecer a decadência quinquenal, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, estando portanto decaídas as competências até 11/2000, antes de 12/2000; ii) decotar do lançamento a rubrica auxílio educação; e iii) determinar, se mais benéfica ao contribuinte, que a multa seja calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

CÓPIA