



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

Processo nº 13864.000271/2007-21
Recurso nº 163.818 Voluntário
Acórdão nº 2403-00.362 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de fevereiro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CIAC CAMINHÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 28/02/2005

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado Nas preliminares, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso reconhecendo a decadência até a competência 08/2002, inclusive, com base nos termos do Art. 150, § 4º, CTN; votaram pelas conclusões os conselheiros Ivacir Julio de Souza e Cid Marconi Gurgel de Souza. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso determinando o recálculo da multa de mora de acordo com o no Art. 35, caput, da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 11.941/2009 prevalecendo o mais benéfico ao contribuinte. Vencido na questão de multa de mora o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Carlos Alberto Mees Stringari - Relator

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Carlos Alberto Mees Stringari e Cid Marconi Gurgel de Souza. Ausentes os Conselheiros Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Marcelo Magalhães Peixoto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte, Acórdão 02-17.353 - 7ª Turma, que julgou procedente o lançamento.

A autuação foi assim resumida no acórdão:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada que, de acordo com o relatório fiscal de fls. 47 a 49, refere-se à contribuição destinada à Seguridade Social, parte dos segurados, da empresa, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), não recolhida e incidente sobre valores pagos aos empregados, a título de comissão, adicional de salário 30%, gratificação dia comerc., apuradas através das folhas de pagamento, no período de 10/2000 a 02/2005. Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, onde alega, em síntese que ocorreu a decadência.

Inconformada com a decisão da DRJ, a recorrente apresentou recurso voluntário, onde alega, em síntese, que ocorreu a decadência e que a legislação previdenciária é taxativa ao excluir da base de cálculo das contribuições as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões levantadas pela recorrente.

Decadência

O lançamento fundamentou-se no artigo 45 da Lei 8.212/91. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade desse artigo, nestas palavras:

Súmula Vinculante nº 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula de n.º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional (CTN), o art. 173 ou o art. 150 (este último diz respeito ao lançamento por homologação).

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.

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

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

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

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

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

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

Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário e com a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, deste CARF.

“Ementa: II. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. REsp 395059/RS. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 19/09/02. DJ de 21/10/02, p. 347.)

...

“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional.

Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

.... Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.)

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTOSUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. Restando configurado que o sujeito passivo não efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 173, inciso I, do CTN. Precedentes no STJ, nos termos do RESP nº 973.733 – SC, submetido ao regime do art.

543 – C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(Recurso 140.076, Acórdão 9101 da 1ª Turma da CSRF)

Portanto, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado - seja o I, art. 173 ou o § 4º, art. 150, ambos do CTN - devemos identificar a ocorrência, ou não, de pagamentos parciais, pois só assim poderemos declarar os efeitos da decadência no lançamento.

O Relatório de Documentos Apresentados – RDA, folhas 12 a 19 apresenta guias de recolhimento e parcelamento para o período do débito. Esses documentos evidenciam a existência de pagamentos parciais e nos levam a aplicar a regra do § 4º do art. 150 do CTN, isto é, 5 anos da ocorrência do fato gerador.

O período do lançamento é de 10/2000 a 02/2005.

A ciência do lançamento ocorreu em 13/09/2007.

Concluo que ocorreu a decadência para as competências até 09/2002, inclusive.

Bases de cálculo

Recorrente alega inconsistência da base de cálculo e que a própria legislação previdenciária é taxativa ao excluir da base de cálculo das contribuições as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário.

Abaixo ficará demonstrado que não cabe razão a essas alegações.

O Relatório Fiscal, folhas 47 a 49, registra os seguintes levantamentos:

- COM — RUBRICA 021 COMISSÃO — Não declarado em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP - 06/03 a 02/05.
- ASA — RUBRICA 157— AD. SAL.30% — Não declarado em GFIP - 11/03 e 12/03.
- GDC — RUBRICA 022 — Gratificação dia comerc. — Não declarado em GFIP - 10/00 a 10/04.

A Constituição Federal, em seu art. 201, § 11, determina que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, sejam incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária.

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:

§ 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.

Na Lei 8.212/91, Lei de Custeio da Previdência Social, o artigo 28 trata do salário de contribuição, isto é, da base de cálculo da contribuições previdenciárias.

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)

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).

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

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 couber, 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)

Como visto, a regra é a tributação da totalidade dos rendimentos. As exceções, isto é, as parcelas não integrantes do salário, ou seja, as exceções à regra geral, foram arroladas exaustivamente no § 9º do artigo 28 da Lei 8212, de 1991, não figurando entre elas a comissão, adicional ou gratificação pelo dia do comerciário.

Observa-se através da relação anexada pela fiscalização, fls. 50 a 54, que as parcelas foram pagas reiteradamente, no período de 10/2000 a 02/2005, não podendo falar em eventualidade.

Concluo que não existe inconsistência na base de cálculo.

Multa de mora

Por dever de ofício passo a analisar a questão da multa de mora.

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Conclusão

À vista do exposto, voto por, nas preliminares, reconhecer a decadência até a competência 09/2002, com base na regra do § 4º do art. 150 do CTN e no mérito, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari

