



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

Processo n° 15504.000158/2008-41
Recurso n° 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **2301-003.228 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de novembro de 2012
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrentes MINERAÇÕES BRASILEIRAS REUNIDAS S/A MBR
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante n° 08 do Supremo Tribunal Federal, os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer as disposições da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, no que diz respeito a prescrição e decadência.

No caso deve ser compreendida, para a aplicação do artigo 150, § 4º, da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional a totalidade da folha de salários do sujeito passivo, sendo que o lançamento é decorrente apenas em relação às diferenças encontradas, qual seja, a parte relativa aos denominados “salários indiretos”.

ABONO RETORNO DE FÉRIAS

Tratando-se de abono previsto em Convenção Coletiva de trabalho, fundado no artigo 144 da Consolidação das Leis do Trabalho, incide o disposto no item 6, do § 9º do artigo 28 da Lei n° 8.212/91, segundo o qual não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas “a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT.”

Em decorrência da a extinção do citado benefício foi prevista uma indenização, a qual não atrai a incidência das contribuições previdenciárias.

AUXILIO-CRECHE

Não incidência das contribuições previdenciárias. Aplicação do Parecer n° 2600/2008 da PGFN e Súmula 310 do Colendo Superior Tribunal de Justiça.

INDENIZAÇÃO. ALTERAÇÃO DA DATA-BASE

Não se verifica a habitualidade, já que fora um único pagamento, além do que tal valor revela natureza indezatória na medida em que os empregados, com a alteração da data-base em 90 dias posteriormente à data prevista, deixaram de

perceber os valores que lhes seriam devidos em decorrência do contrato de trabalho.

ABONO ÚNICO.

Não incide contribuições previdenciárias sobre o abono único. Aplicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011.

“ABONOS” PAGOS EM DECORRÊNCIA DA EXTINÇÃO DE DIREITOS ASSEGURADOS EM CONVENÇÕES COLETIVAS ANTERIORES.

Os valores previstos nas cláusulas 8 e 9 também não estão sujeitos ao alcance das contribuições, eis que não detêm as características da habitualidade e da retributividade, pois pagos uma única vez, além do que assumem feição nitidamente indenizatória eis que pagos em decorrência de supressão de direitos trabalhistas previstos em Convenções anteriores.

SEGURO DE VIDA PAGO PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO SUJEITA A REQUISITOS.

Os pagamentos de seguros de vida quando habituais estão compreendidos no campo de incidência da contribuição previdenciária por serem ganhos habituais sob a forma de utilidade. A isenção concedida pela legislação exige que o benefício esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e seja disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes. Entretanto, em homenagem ao princípio da eficiência e diante de Ato Declaratório da PGFN dispensando aquele órgão de recorrer quando o lançamento tratar do seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, adotamos entendimento similar. No caso, não há prova de que não há individualização do montante que beneficia cada um dos empregados, inviabilizando a aplicação das conclusões do Ato Declaratório.

ISENÇÃO PARA PLANO EDUCACIONAL.

A lei concede isenção para 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. O benefício não atinge os gastos com os dependentes do trabalhador com material escolar.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em excluir do lançamento as contribuições oriundas do "abono retorno de férias", nos termos do voto do Relator; c) em excluir do lançamento as contribuições oriundas do auxílio creche, nos termos do voto do Relator; d) em excluir do lançamento as contribuições oriundas de abonos - item 03, Convenção Coletiva/2006, nos termos do voto do Relator; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/2002, anteriores a 12/2002, devido a aplicação da regra

decadencial prevista no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do Relator. 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 excluir do lançamento as contribuições oriundas de indenização alteração da data base, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Mauro José Silva acompanhou a votação por suas conclusões; c) em excluir do lançamento as contribuições oriundas de indenização rescisão especial de contrato item 08, Convenção Coletiva/2006, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso; d) em excluir do lançamento as contribuições oriundas de indenização prêmio aposentadoria item 09, Convenção Coletiva/2006, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso; e) 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 e Marcelo, que votam em manter a multa aplicada; III) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão do seguro de vida em grupo, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso, na questão do kit escolar ou material escolar, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão. Redator: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Damião Cordeiro de Moraes (vice-presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Wilson Antônio de Souza Correa, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Trata-se de NFLD nº 37.101.279-1, a qual exige contribuições previdenciárias, parte da empresa, segurados empregados e Terceiros sobre as seguintes rubricas, com base nos seguintes fundamentos e esclarecimentos:

- i) **“Gratificação Espontânea:** (evento na folha pagamento 680) — a empresa pagou, durante todo período fiscalizado — de JAN/1997 a DEZ/2006 essa gratificação,- ainda que de forma intermitente. O levantamento dessa rubrica, no entanto, ficou restrita ao ano de 1997. Não há previsão legal de isenção dessa rubrica.”;
- ii) **“Gratificação Especial:** (evento na folha pagamento 910) — a empresa pagou essa verba de 1997 a 2005, em que pese o levantamento dessa rubrica ter ficado restrito ao ano de 1997. Verificamos que as parcelas pagas até MAIO/1997 não foram incluídas na base das contribuições previdenciárias. Ao contrário, a parcela paga em novembro de 1997 já fez parte da base. Não havendo previsão de isenção para essa rubrica, procedemos ao levantamento.”;
- iii) **“Abono Retorno de Férias:** (evento na folha pagamento 525, 530 ou 540) — essa parcela da remuneração está prevista nos acordos coletivos e a ela somente terá direito — "o empregado que tiver adquirido direito integral às férias conforme disposto no artigo 129 e seguintes da CLT". O valor varia entre 50%, de 1997 a 2003, que passa para 60%, do salário nominal, a partir do acordo de 2004. Na folha de pagamento de setembro/2004 foi paga a diferença do percentual(50% para 60%) desse abono, retroativamente, a todos os empregados ativos em agosto de 2004 e que voltaram de férias a partir de janeiro de 2004. No acordo coletivo, firmado em 18/10/2005, foi extinto esse benefício, conforme cláusula VII.”;
- iv) **“Auxílio Creche:** (evento na folha pagamento 360 ou 365) — o reembolso creche só não integra a base das contribuições previdenciárias, quando pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite idade da criança (06 anos incompletos) e quando devidamente comprovadas as despesas. O fato é que a fiscalizada não nos apresentou os comprovantes dessas despesas (solicitados pelo TIAF de 05/07/07) e, por isso, consideramos esse pagamento como fato gerador.”;
- v) **“Participação nos Resultados:** (evento na folha pagamento 090, 130 ou 135) — Pelos dispositivos transcritos abaixo, a participação nos lucros ou resultados da empresa somente é excluída do salário-de-contribuição quando concedida nos termos de lei específica. A partir de 29/12/94, em face da Medida Provisória 794/94 e das suas reedições é que o § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 passou a ter eficácia plena. Desta forma, a participação nos lucros ou resultados da empresa paga de acordo com a Medida Provisória n.º 794/94 e reedições, transformada na Lei n.º

10.101, de 19/12/2000, deixou de integrar o campo de incidência previdenciária.”;

- vi) **“Indenização Alteração Data Base e Abonos:** (evento na folha pagamento 645, 690, 695 ou 965) Os abonos só não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, quando expressamente desvinculados do salário, por força de lei, conforme dispõe o art. 28, parágr. 9º, letra “e”, item 7 da Lei nr 8212/91, acrescido pela Lei 9711/98.”;
- vii) **“Seguro de Vida em Grupo:** (evento na folha pagamento 6220) A Lei 8212/91 não considerou essa rubrica como uma daquelas parcelas não integrantes do salário de contribuição para fins previdenciários. Entretanto, o art.214, parágrafo 9, inciso XXV, Dec 3048/99, com redação dada pelo Dec 3265/99, a excluiu da base de cálculo, a partir de 30/11/99, mediante dois requisitos: previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho e estar disponível a totalidade dos seus empregados e dirigentes.”;
- viii) **“Kit Escolar ou material escolar:** (código da conta contábil 50030) Verificamos que o pagamento dessa parcela está previsto nos acordos coletivos, durante todo o período, e é operacionalizado por meio de convênio com livrarias ou mediante reembolso, até o valor estipulado no acordo, por beneficiário. No início do período fiscalizado, os beneficiários eram os filhos dos empregados, que contassem com cinco anos de idade e comprovassem matrícula no primeiro ou segundo graus. Já no final do período fiscalizado — acordo vigente a partir de 01/08/2006 — os beneficiários são todos os filhos de empregados, na faixa de 05(cinco) a 24- (vinte quatro) anos, que comprovarem matrícula do pré-escolar até o curso superior (terceiro grau), sendo tal benefício extensivo a todos os empregados estudantes.”; e

Devidamente intimado do lançamento em 21/12/2007 o sujeito passivo apresentou sua impugnação alegando, em síntese, que o lançamento do crédito previdenciário é indevido na medida em que:

- a) **“os créditos anteriores a dezembro de 2002 foram extintos pela decadência;”**
- b) **“o abono pelo retorno de férias, previsto em acordo coletivo celebrado pela Impugnante e que não supera o montante correspondente a 20 dias de salário, não integra a remuneração do empregado - e, portanto, não está sujeito à incidência de contribuição previdenciária - a teor do que determina o art. 28, §9º, e, 6 da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 144 da CLT;”**
- c) **“é indevida a exigência fiscal sobre a integralidade das verbas distribuídas pela Impugnante a título de **participação nos resultados** nos exercícios de 1997, 1999, 2001 e 2002 - pois somente as parcelas pagas nos meses de 04/1997, 11/1999, 08/2001 e 08/2002 deixaram de atender aos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00, não podendo ser **desconsiderada a natureza de participação nos resultados das parcelas**”**

referentes a 01/1997, 08/1997, 03/1999, 09/1999, 01/2001, 07/2001, 01/2002 e 07/2002;”

- d) *“o seguro de vida em grupo contratado pela Impugnante em favor de seus empregados era de conhecimento de todos os seus funcionários, que-com ele consentiram, não sendo razoável sujeitar a aludida verba à incidência da contribuição previdenciária em razão do suposto descumprimento de mera formalidade - a saber, a previsão do benefício em acordo ou convenção coletiva - até porque se trata de parcela que não tem caráter remuneratório e não se enquadra no conceito de salário ou de rendimentos do trabalho, tendo natureza previdenciária;”*
- e) *“o custeio, pela Impugnante, do **material escolar** a ser utilizado por seus empregados e respectivos filhos é verba de natureza indenizatória e cunho assistencial, consistindo em louvável sub-rogação do setor privado nos deveres estatais, por meio da qual a empresa - por liberalidade e em colaboração com o Poder Público - supre parcialmente as necessidades de seus empregados na seara educacional;” e*
- f) *“é ilegítima a exigência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela Impugnante a título de **abonos e indenizações**, mormente os relativos à alteração da data-base de negociações e à supressão dos benefícios de rescisão especial do contrato de trabalho, prêmio aposentadoria e abono de retorno de férias, dada a natureza indenizatória das aludidas verbas, que não se enquadram no conceito de salário ou de rendimentos do trabalho.”*

A instância *a quo* julgou parcialmente procedente a impugnação apenas para declarar extinto, pela decadência, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, o crédito previdenciário lançado, relativo ao período de 01/1997 a 11/2001, mantendo-se, dessa forma, o lançamento no período subsequente.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário a esse Conselho, por meio do qual reitera os argumentos já despendidos anteriormente.

Diante da parcial manutenção do crédito tributário consignado na NFLD nº 37.101.279-1, a DRJ recorreu de ofício, haja vista o valor cancelado ultrapassar o limite de alçada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

Decadência

Por se tratar a decadência de matéria cujo reconhecimento prejudica o mérito da demanda administrativa, passo apreciar esse tema em sede de preliminar.

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.

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.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a NFLD discutida com amparo na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 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 5596664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 na 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”

Cumpre 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 imponível, 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 imponíveis 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, conforme se apura verificou durante o procedimento fiscalizatório os pagamentos efetuados mediante GPS (vide TEAF de fl. 1513), considerando, assim, a totalidade da folha de salários do sujeito passivo, efetuando o lançamento das diferenças encontradas, qual seja, a parte relativa aos denominados "salários indiretos". 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.

Nesse sentido vem se posicionando a Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê nos autos do processo nº 36918.002963/2005-75, em cuja ementa restou consignado:

"In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal)."

Sabendo-se que na espécie o período verificado está compreendido entre janeiro de 1997 a dezembro de 2006 e que a ora recorrente foi intimada da NFLD em 21 de dezembro de 2007, de modo geral verifica-se que está decaído o período de janeiro de 1997 a novembro de 2002, sendo, assim, encontram-se extintas as contribuições previdenciárias pela decadência.

Portanto, nesse ponto, nega-se provimento ao recurso de ofício e acolhe-se a preliminar de decadência arguida em sede de recurso voluntário.

Ademais, antes de ingressar nas questões jurídicas que orbitam em torno dos levantamentos apurados no presente processo administrativo, cabe salientar que, em razão da decadência parcial aqui proclamada, não serão objeto de análise as seguintes rubricas:

- i) **Gratificação Espontânea**, pois o levantamento dessa rubrica ficou restrito ao ano de 1997;
- ii) **Gratificação Especial**, pois o levantamento dessa rubrica ficou restrito ao ano de 1997;
- iii) **Participação nos resultados**, pois os levantamentos dizem respeito aos anos de 1997, 1999, 2001 e 2002, pois neste anos os pagamentos se deram nas competências de janeiro, julho e agosto;
- iv) **Seguro de Vida em Grupo**, em relação aos levantamentos VG1 (1997 e 1998), VG2 (1999, 2000 e 2001), VG3 (1997 e 1998) e VG4 (apenas até a competência de novembro de 2002). Assim será analisado o levantamento VG4 a partir de 12/2002;
- v) **Kit escolar**, em relação aos levantamentos KE1 (1998), KE2 (até a competência de 11/2002), KE5 (1998) e KE6 (até a competência de 11/2002)

Mérito

Abono de retorno de férias

Trata-se de abono previsto em Convenção Coletiva de trabalho, fundado no artigo 144 da Consolidação das Leis do Trabalho, cuja redação é a seguinte:

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1998)

Segundo aponta o Relatório Fiscal e conforme as Convenções anexadas aos autos assim foram fixados tal abono:

- i) 2003: 50% do salário nominal do segurado empregado que tiver adquirido direito integral às férias;
- ii) 2004: 60% do salário nominal do segurado empregado que tiver adquirido direito integral às férias;
- iii) 2005: cancelamento do benefício, sendo que em razão dessa extinção fora pago a todos os empregados 1% sobre o salário nominal de julho de 2005; o valor correspondente a 90% do salário nominal de cada empregado; e, em única parcela, 60% do salário nominal a todos os empregados que possuíam cinco ou mais anos de trabalho completos, a serem pagos quando for completado o próximo período aquisitivo de férias.

A Constituição Federal, em seu artigo 195, inciso I, alínea “a” estabeleceu a competência do legislador ordinário de instituir contribuição destinada ao financiamento da seguridade social incidente sobre a “folha de salários” e “demais rendimentos do trabalho”.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, instituiu o plano de custeio da seguridade social, sendo que o seu artigo 22, inciso I, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, determina a obrigação da empresa de recolher contribuição previdenciária nos seguintes moldes:

“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, de 1999).”

Da redação acima citada podemos extrair que a legislação exige, para fins de incidência da contribuição previdenciária, em relação aos segurados empregados, como é o caso concreto, que as “remunerações pagas” sejam aquelas “destinadas a retribuir o trabalho” e com habitualidade.

A habitualidade, além de ser exigência do dispositivo legal supra, é confirmada pelo artigo 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, segundo o qual não se incluem no salário-de-contribuição, os ganhos eventuais e os abonos desvinculados do salário.

Com efeito, a legislação mencionada utiliza-se de 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 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 ajustas no contrato de trabalho ou em acordos ou convenções coletivas.

Nesse ponto transcrevemos a nota registrada por Eduardo Gabriel Saad na obra CLT Comentada, revista e atualizada por José Eduardo Duarte Saada e Ana Maria Saada C. Branco, Editora LTr, 42ª edição, 2009, pág. 564:

“Ajustadas são aquelas exigíveis pelo empregado por constarem de seu contrato de trabalho, de cláusula de pacto coletivo ou de regulamento interno da empresa. Tais documentos exprimem um acordo de vontades ou revelam o compromisso do empregador de pagar a gratificação.”

Portanto, identificamos que os critérios da habitualidade e da retributividade são da essência do conceito de remuneração e, assim, da própria incidência das contribuições previdenciárias. Ausente qualquer valor pago ao empregado sem que essas características estejam presentes, não haverá que se falar em remuneração (conceito jurídico) e, por conseguinte, em incidência de contribuições previdenciárias.

No caso concreto, o abono fora instituído em observância do artigo 144 da CLT, o qual especificamente registra que o abono de férias previsto no artigo 143 da CLT, bem como aqueles previstos em convenção ou acordo coletivo não integrarão a remuneração do empregado.

Assim, aplica-se para os anos de 2003 e 2004, no meu entender, o disposto nos termos do item 6, do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, segundo o qual não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas “a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT.”

Já no ano de 2005 o abono instituído nos termos do artigo 144 da CLT fora extinto e, em razão disso, foi prevista, a meu ver, uma indenização aos segurados empregados que não mais fariam jus àquele benefício, pagos uma única vez a todos.

Ainda que esses valores assumissem a feição de “*contraprestação para os empregados assíduos*” tal como proposto no relatório fiscal, também não haveria que se falar na incidência das contribuições exigidas nesses autos, conforme reiterada jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO-ASSIDUIDADE. FOLGAS NÃO GOZADAS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRAZO DE RECOLHIMENTO. MÊS SEGUINTE AO EFETIVAMENTE TRABALHADO. FATO GERADOR. RELAÇÃO LABORAL.

1. Não incide Contribuição Previdenciária sobre abono-assiduidade, folgas não gozadas e prêmio pecúnia por dispensa incentivada, dada a natureza indenizatória dessas verbas. Precedentes do STJ.

2. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que as Contribuições Previdenciárias incidentes sobre remuneração dos empregados, em razão dos serviços prestados, devem ser recolhidas pelas empresas no mês seguinte ao efetivamente trabalhado, e não no mês subsequente ao pagamento.”

3. Recursos Especiais não providos.

(REsp 712.185/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 08/09/2009)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA EM PERÍODO ANTERIOR AO ADVENTO DA MP 764/94. PRECEDENTES DO STF. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE INDENIZAÇÃO POR FOLGAS E ABONO-ASSIDUIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, PARCIALMENTE PROVIDO.”

(REsp 743.971/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 21/09/2009)

Contendo, portanto, natureza indenizatória, não possuem color remuneratório e, portanto, não se subsumem à incidência das contribuições previdenciárias.

Auxílio – Creche

A fiscalização exige também o auxílio creche, tendo em vista que não teria havido a comprovação das despesas, nos termos do disposto no § 9º do citado art. 28 da Lei nº 8212/91, que relaciona as verbas que não integram o salário de contribuição, dentre elas (alínea "s"): " (...) 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."

Todavia, em face às decisões judiciais que fixam o entendimento de que não incide a contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio-creche, instituído em decorrência do dever do empregador a manter creche ou terceirização do serviço, conforme previsão do art. 389, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), a Procuradoria da Fazenda Nacional —PGFN emitiu Parecer nº 2600/2008, que entendo aplicável a matéria, transcrevo alguns excertos do citado parecer:

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

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

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

Vale lembrar que a controvérsia está superada pelo verbete sumular nº 310 do STJ Verbis: O Auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição."

E conclui, entendendo que

"Nesses termos, não há dúvida de que futuros recursos que versem sobre o mesmo tema, apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário, sem nenhuma perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional que atualmente representa a União Federal em juízo,

nas demandas interpostas contra as exações tributárias, inicialmente contestadas pelo INSS. Portanto, continuar insistindo nessa tese signcará apenas alocar os recursos colocados à disposição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito.

Outrossim, deve-se buscar evitar a constituição de novos créditos tributários que levem em consideração interpretação diversa daquela adotada pelo STJ nessa matéria.

Cumpr, pois, perquirir se, em face do sobredito, e tendo por fundamento o disposto no art. 19, II, da Lei nº10.522, de 19.01.2002, e no art. 50 do Decreto nº2.346, de 10.10.97, é o caso de ser dispensada a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, bem como a dispensa de apresentação de contestação." (...) Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19.07.2002. c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10.10.97, recomenda-se sejam autorizadas pelo Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide a contribuição previdenciária devida pelo empregador sobre os valores pagos a título de auxílio creche, recebido pelos empregados e pago até a idade dos seis anos de idade dos seus filhos menores."

Logo, não deve incidir contribuição previdenciária também sobre o auxílio creche.

Indenização Alteração da Data Base

Segundo apurado no lançamento, foi incluída como base de cálculo das contribuições previdenciárias a “indenização por alteração da data-base” prevista na Convenção Coletiva de 2006.

Analisando a Convenção daquele ano (fl. 1674) verifica-se que a data-base anual para as negociações coletivas de trabalho foi alterada de 1º de agosto para 1º de novembro. Em decorrência dessa alteração previu-se na cláusula 2 da Convenção o pagamento de uma indenização no valor de R\$1.400,00 para cada empregado, uma única vez, em até dez dias após a celebração do acordo.

Conforme concluímos acima, ao tratar do “Abono Retorno de Férias” é necessário identificar os critérios da habitualidade e da retributividade, eis que são da essência do conceito de remuneração e, assim, da própria incidência das contribuições previdenciárias. Ausente qualquer valor pago ao empregado sem que essas características estejam presentes, não haverá que se falar em remuneração (conceito jurídico) e, por conseguinte, em incidência de contribuições previdenciárias.

No caso concreto, além de não se verificar a habitualidade, já que fora um único pagamento, tenho para mim que tal valor revela natureza indezatória na medida em que os empregados, com a alteração da data-base em 90 dias posteriormente à data prevista, deixaram de perceber os valores que lhes seriam devidos em decorrência do contrato de trabalho.

Abonos

A Fiscalização procedeu, ainda, ao levantamento de abonos previstos nos itens 3, 8 e 9 da Convenção Coletiva do ano de 2006, as quais prevêem o seguinte:

3. ABONO

3.1 A EMPRESA pagará aos seus empregados com contrato de trabalho, vigente em 15 de setembro de 2006, um abono salarial desvinculado do salário no valor de R\$ 600,00 (seiscentos reais).

a) A indenização prevista neste item será realizada através de pagamento único em até dez dias após a celebração deste acordo.

b) O abono salarial, excepcional e exclusivamente para o presente exercício, não integra a remuneração para nenhum efeito e não constitui precedente para qualquer outra concessão da mesma natureza

8. INDENIZAÇÃO - RESCISÃO ESPECIAL DE CONTRATO

8.1 A EMPRESA adquire e extingue, mediante o pagamento de indenização abaixo mencionada, o benefício "rescisão especial de contrato", referente à cláusula nona do Acordo Coletivo de Trabalho 2005/2006, para os empregados que satisfizerem as condições abaixo:

a) Ao empregado que contar, em 31/12/2006, 45 (quarenta e cinco) anos ou mais de idade e que tenha, no mínimo, 10 (dez) anos de Empresa completos em 31/12/2006, será paga uma indenização correspondente a um salário nominal, vigente em 01 de setembro de 2006.

b) O pagamento de que trata o item anterior será efetuado em uma única parcela, juntamente com o pagamento do salário do mês de setembro de 2006.

c) O pagamento desta indenização não será devido aos empregados que completarem a condição de 45 anos de idade e 10 anos de empresa a partir de 1º de janeiro de 2007.

d) O efetivo pagamento da indenização quita integralmente todas as eventuais perdas decorrentes das alterações acima estabelecidas.

9. INDENIZAÇÃO - PRÊMIO APOSENTADORIA

9.1 A EMPRESA adquire e extingue, mediante o pagamento de indenização abaixo mencionada, o benefício "prêmio aposentadoria", referente à cláusula décima do Acordo Coletivo de Trabalho 2005/2006, para os empregados que satisfizerem as condições abaixo:

a) Ao empregado que contar, em 31/12/2006, 50 (cinquenta) anos de idade e estiver participando do plano de previdência privada da empresa há no mínimo 10 (dez) anos, será paga uma indenização correspondente a 1,8 (um vírgula oito) salários nominais vigentes em 01 de setembro de 2006.

b) O pagamento de que trata o item anterior será efetuado em uma única parcela, juntamente com o pagamento do salário do mês de setembro de 2006.

c) O pagamento deste prêmio não será devido aos empregados que completarem a condição de 50 anos de idade e 10 anos de vínculo ao plano de previdência privada da empresa a partir de 1 de janeiro de 2007.

d) O efetivo pagamento da indenização quita integralmente todas as eventuais perdas decorrentes das alterações acima estabelecidas.

O abono previsto na cláusula 3 não merece maiores discussões sobre a sua não submissão às contribuições previdenciárias, eis que previsto em Convenção Coletiva e pago uma única vez, subsumindo-se, assim, ao Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, cuja ementa é a seguinte:

“Tributário. Contribuição previdenciária. Abono único. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.”

Os valores previstos nas cláusulas 8 e 9 também não estão sujeitos ao alcance das contribuições, eis que não detêm as características da habitualidade e da retributividade, pois pagos uma única vez, como já assinalado anteriormente, além do que assumem feição nitidamente indenizatória eis que pagos em decorrência de supressão de direitos trabalhistas previstos em Convenções anteriores.

Seguro de vida em grupo

Segundo o relatório fiscal o seguro de vida em grupo analisado nem sempre foi previsto em Convenção Coletiva, contrariando, assim, a previsão do artigo 214, § 9º, inciso XXV, do Decreto nº 3.048/99 (RPS).

O Superior Tribunal de Justiça pacificou a questão no sentido de que a previsão contida no Decreto acima não tem respaldo na Lei nº 8.212/91, não havendo que se falar em necessidade de o seguro de vida em grupo estar previsto em convenção ou acordo coletivos de trabalho. Nesse sentido destaca o seguinte julgado:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO-INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO (ART. 214, § 9º, INC. XXV, DO DEC. N. 3.048/99, COM A REDAÇÃO DADA PELO DEC. N. 3.265/99).

EXIGÊNCIA AFASTADA POR NÃO ESTAR PREVISTA NA LEI N. 8.212/91.

1. Não havendo no acórdão omissão, contradição ou obscuridade capaz de ensejar o acolhimento da medida integrativa, tal não é servil para forçar a reforma do julgado nesta instância extraordinária. Com efeito, afigura-se despidianda, nos termos da jurisprudência deste Tribunal, a refutação da totalidade dos argumentos trazidos pela parte, com a citação explícita de todos os dispositivos infraconstitucionais que aquela entender pertinentes ao desate da lide.

2. O art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 3.265/99, estabelece que o prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes não integra o salário-de-contribuição, desde que haja a previsão do pagamento em acordo ou convenção coletiva de trabalho. A contrario sensu, a existência de pagamentos sem a referida previsão ensejaria a incidência da exação.

3. Está assentado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que a Lei n. 8.212/91, em sua redação original e com a redação conferida pela Lei n. 9.528/97, não instituiu a incidência de contribuição previdenciária sobre o prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes.

4. "(...) o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado, o qual não terá nenhum proveito direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento. Se de seguro individual se tratasse, não haveria dúvida quanto à incidência, o que, entretanto, não ocorre em relação ao seguro de vida em grupo" (REsp 1121853/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 14/10/2009).

5. Logo, irrelevante para esse raciocínio que a exigência para tal pagamento esteja estabelecida em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual.

6. A regulamentação da Lei n. 8.212/91 por meio do art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n.

3.265/99, extrapolou os limites estabelecidos na norma e acabou por inovar ao estabelecer a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária sobre o valor do prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes.

7. A interpretação do art. 28, inc. I, da Lei n. 8.212/91 (redação original e atual) por esta Corte é de que ela não autoriza a incidência de contribuição previdenciária em tais casos (seguro

de vida em grupo). Subverter esse raciocínio por força de disposição contida em mero decreto regulamentar é ferir o princípio da estrita legalidade tributária.

8. Por certo, não se afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, por decorrer da interpretação sistemática da Lei n. 8.212/91, que impõe a incidência nos casos de seguro individual.

9. In casu, estando certo no acórdão recorrido de que se trata de seguro de vida em grupo, deve ser afastada a incidência da contribuição previdenciária, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo.

10. Recurso especial provido.”

(REsp 660.202/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 11/06/2010)

Como se vê, entende aquele Sodalício que basta o seguro de vida em grupo estar disponível a todos os segurados para não haver a incidência da contribuição previdenciária.

No caso concreto, a única fundamentação constante dos autos para fazer incidir as contribuições seria o fato de que não havia previsão nas convenções e acordos coletivos, restando silente em relação à sua extensão à totalidade dos segurados.

Contudo, tal fato não obsta o provimento do recurso nesse ponto, haja vista que não é permitido ao órgão julgador “aditar” os fundamentos do lançamento fiscal, sob pena de incidir em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Kit escolar ou material escolar

Tem adotado, a jurisprudência pátria, a posição de que o auxílio-educação fornecido pela empresa a seus empregados não se constitui em salário in natura, pois não retribui o trabalho efetivo. Nesse sentido destaque julgado do E .STJ:

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp.

784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

Ademais, em relação ao “auxílio-educação”, o Poder Judiciário vem se manifestando que se inclui no seu conceito o material escolar fornecido pela empresa, tal como é o caso dos autos.

PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE VALORES PAGOS A TÍTULO DE AUXÍLIO-EDUCAÇÃO, DE INDENIZAÇÃO PELA SUPRESSÃO DE DIREITOS E VANTAGENS TRABALHISTAS (LICENÇA-PRÊMIO E ADICIONAL POR TEMPO DE SERVIÇO) E DE PROGRAMA DE DESLIGAMENTO VOLUNTÁRIO - INDENIZAÇÃO PARA REPOSIÇÃO SALARIAL DECORRENTE DE PLANOS ECONÔMICOS - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO - INCIDÊNCIA DA ALUDIDA CONTRIBUIÇÃO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DE JULHO DE 1990 A MARÇO DE 1997 - PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA - PRAZO - INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/91 DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - SÚMULA VINCULANTE Nº 8 - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ARTS. 173 E 174 - NORMAS APLICÁVEIS - FATOS GERADORES OCORRIDOS ATÉ 09/12/97 - DECADÊNCIA RECONHECIDA - HONORÁRIOS DE ADVOGADO - MAJORAÇÃO DEFERIDA. a) Recurso - Apelações em Ação Ordinária. b) Remessa Oficial. c) Decisão de origem - Julgado, parcialmente, procedente o pedido. d) Razões do Recurso da Autora - Honorários de advogado. e) Honorários de advogado - R\$ 2.000,00. f) Valor da causa - R\$ 958.160,51. g) Majoração deferida para 5% sobre o valor atualizado da causa. 1- "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário." (Supremo Tribunal Federal, Súmula Vinculante nº 8.) 2- Os fatos geradores da Contribuição Previdenciária pretendida ocorreram de julho de 1990 a março de 1997, portanto, após o advento da Constituição Federal de 1988, que lhe atribuiu natureza tributária, conforme jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal (RE nº 138.284-8/CE - Rel. Ministro Carlos Velloso - PLENÁRIO - UNÂNIME - D.J. 28/8/92 - pág. 13.456). Logo, o prazo de prescrição é quinquenal, consoante o disposto no art. 174 do Código Tributário Nacional, não se lhe aplicando o art. 46 da Lei nº 8.212/91 (dez anos), que aquela Corte declarou inconstitucional reiteradas vezes por destoar do art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à Lei Complementar a matéria referente a

prazo de prescrição tributária, consubstanciando seu entendimento na Súmula Vinculante nº 8. 3- "Decidido pelo Supremo Tribunal Federal que 'os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)' e que 'a natureza eminentemente tributária das contribuições de seguridade social impõe que as normas referentes à decadência e à prescrição submetam-se ao domínio normativo da lei complementar, considerado o que dispõe, a esse respeito, o art. 146, III, 'b', da Constituição da República', declarando inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 por desrespeito à reserva constitucional da Lei Complementar (Constituição Federal, art. 146, III, b), e consubstanciando essa declaração em sua Súmula Vinculante nº 8, permanecem lícitos, para tais contribuições, os prazos de decadência e prescrição insertos nos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, 05 (cinco) anos." (RE nº 138.284-8/CE - Rel. Min. Carlos Velloso - Plenário - UNÂNIME; RE nº 552.824/PR - Rel. Min. Eros Grau; RE nº 552.710-7/SC - Rel. Min. Marco Aurélio; RE nº 470.382/RS - Rel. Min. Celso de Mello.) 4- **Ilidida a cobrança de contribuição previdenciária sobre o auxílio-educação em razão da sua natureza indenizatória, considerado o caráter de reembolso ao empregador dos valores gastos pelo empregado na sua formação, aí incluídos o material escolar.** 5- O pagamento de verbas compensatórias pelo empregador em razão da supressão de direitos e vantagens trabalhistas (Licença-prêmio e Adicional por Tempo de Serviço), decorrente de Acordo Coletivo de Trabalho, não enseja a incidência de contribuição previdenciária porque o resultado pecuniário não é salário, mas, tão somente, INDENIZAÇÃO por ter o beneficiário deixado de usufruir direitos anteriormente incorporados ao seu patrimônio. 6- O incentivo financeiro para adesão a Programa de Demissão Voluntária não enseja a incidência de contribuição previdenciária porque o resultado pecuniário não é salário, mas, tão-somente, INDENIZAÇÃO por ter o beneficiário deixado de usufruir de direito anteriormente incorporado ao seu patrimônio. 7- Devida a incidência de contribuição previdenciária sobre a indenização decorrente de acordo coletivo para encerrar pendengas judiciais referentes a diferenças de planos econômicos porque tem natureza salarial, não resultando de prejuízo sofrido pelo empregado, mas, sim, de reposição de desgaste monetário do próprio salário. 8- Embora o § 4º do art. 20 do Código de Processo Civil autorize o prolator da sentença, quando vencida a Fazenda Pública, a estabelecer honorários de advogado em percentagem inferior a 10% (dez por cento), a profissão do advogado não pode ser degradada pela redução dos honorários devidos aos que a exercem com dedicação e eficiência. 9- A fixação de honorários de advogado em 0,21% (vinte e um centésimos por cento) sobre o valor da causa, R\$ 958.160,51 (novecentos e cinquenta e oito mil cento e sessenta reais e cinquenta e um centavos), não só configura aviltamento da profissão de advogado, como denigre a imagem do profissional que atua neste processo; é uma espécie de "atestado de incompetência" fornecido pelo juiz, que o coloca em dificuldade perante o cliente, os colegas de profissão e a sociedade. 10- **Apelação da União Federal (Fazenda Nacional) e**

Remessa Oficial denegadas. 11- Recurso da Autora provido em parte. 12- Sentença reformada parcialmente.(AC 199938000409404, DESEMBARGADOR FEDERAL CATÃO ALVES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:18/11/2011 PAGINA:513. – grifos nossos)

Outrossim, conforme conta no Relatório Fiscal (fl. 1552) durante parte do período fiscalizado o material ou kit escolar era disponibilizado apenas para os filhos dos empregados que contassem com 5 anos de idade e comprovassem matrícula no primeiro ou segundo graus.

Veja-se que, nesse tocante, os beneficiários são os dependentes dos segurados, os quais não mantêm relação jurídica com o recorrente, em qualquer das modalidades de segurados previstos na Lei nº 8.212/91, sendo inadmissível, sob essa ótica, entender que teria havido a ocorrência do fato gerador das contribuições, qual seja, “prestação de serviços”.

A partir de 08/2006 o material escolar foi estendido aos segurados empregados estudantes. Além da natureza indenizatória, tal como destacado nos julgados do Colendo Superior Tribunal de Justiça, o material é fornecido para o trabalho, na medida em que ocorre o investimento na qualificação dos empregados e não pelo trabalho, como contraprestação pelos serviços prestados.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER os recursos de ofício e voluntário e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO E OFÍCIO E DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Adriano Gonzales Silvério – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Seguro de vida em grupo. Requisitos para isenção e situações para aplicação do Parecer PGFN 2.119/2011.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre pagamentos de seguro de vida tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

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)

(...)

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)

(...)

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 dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social, é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis (PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”), sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

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, de 1999)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Logo, cabe-nos verificar se os pagamentos feitos pelo empregador a título de seguro de vida estão alcançados por algumas incidências do inciso I do art. 22.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar, em relação aos empregados, o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos pagamentos de seguro de vida, quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91.

Sabendo da dificuldade de conceituarmos o que é habitual, adotaremos a **habitualidade como a qualidade daquilo que é freqüente, que é repetido muitas vezes, o que**

implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. No caso em tela, os pagamentos de seguro de vida preenchem tal requisito, portanto consideramos que são ganhos habituais, ou seja, são ganhos habituais sob a forma de utilidade que sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Estando no campo de incidência, foi instituída uma isenção por meio da norma do art. 214, §9º, inciso XXV do Regulamento da Previdência Social(RPS):

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Portanto, são requisitos da isenção: previsão em acordo coletivo e estar disponível à totalidade dos empregados e dirigentes.

A posição acima registrada diz respeito ao mérito da discussão sem considerar os efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002 e o princípio da eficiência.

A respeito da incidência da contribuição previdenciária sobre o seguro em vida em grupo temos que considerar o teor do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.119/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 04/11/2011, que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles.

Diante da existência do Parecer PGFN aprovado pelo Ministro da Fazenda, ocorrerão os efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002, *in verbis*:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:
[\(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004\)](#)

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral

da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

Do dispositivo acima transcrito, extraímos a conclusão de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil irá rever de ofício o lançamento que tratar de matérias objeto de parecer da PGFN aprovado pelo Ministro. Ou seja, ainda que o CARF decida pela manutenção do lançamento nesse aspecto, o crédito tributário não prevalecerá para inscrição em dívida ativa. Se insistirmos em expressar nossa posição de mérito em Acórdão do Colegiado, tal ato administrativo restará desprovido de finalidade e em dissonância com o princípio da eficiência. Portanto, mesmo não concordando com as conclusões do referido Parecer PGFN, adotaremos para evitarmos a emissão de um ato administrativo (Acórdão) sem finalidade e em homenagem ao princípio da eficiência.

Assim, quando tratamos de contribuição previdenciária incidente sobre seguro de vida em grupo, consideraremos que o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não integra a base de cálculo da contribuição.

Não há prova nos autos de que o seguro de vida não tenha individualização do montante que beneficia cada um dos empregados, o que impede de aplicarmos o conteúdo do Parecer da PGFN. Não sendo cumprido tal requisito e não constando o seguro de vida em acordo coletivo em todo o período, revela-se correta a inclusão de tais pagamentos na base de cálculo da contribuição previdenciária.

**Incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de bolsa de estudo.
Requisitos para a isenção.**

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre fornecimento de bolsas de estudo tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

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)

(...)

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)

(...)

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 dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis (PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”), sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

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, de 1999)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos fornecimentos de bolsas de estudo (educação), quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91. A habitualidade, frisamos, é característica comum nesse tipo de utilidade.

Estando no campo de incidência da contribuição, devemos observar quais os requisitos para a isenção e como devemos interpretá-los.

Os requisitos da isenção estão insertos no art. 28, §9º, alínea “t”, mas, antes de tomar o conteúdo da norma isencional, cabe-nos estabelecer nossa metodologia de interpretação.

Como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isencionais -, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Mas restritivo em que? Se adotarmos a

corrente doutrinária de Paulo de Barros Carvalho para compreendermos a isenção, teremos que a isenção é a mutilação de um dos aspectos(o autor fala em critérios) do fato gerador – material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo.

No caso da isenção da contribuição previdenciária incidente sobre as bolsas de estudo, temos uma situação de mutilação de um aspecto material (ganhos habituais sob a forma da utilidade bolsa de estudo), se obedecidas determinadas condições. O que devemos esclarecer é em que medida devemos ser restritivos. Restritivos quanto ao aspecto do fato gerador mutilado ou quanto ao requisito eventualmente existente para o gozo da isenção?

Considerando que a isenção é categoria técnica de tributação que não pode ser interpretada dissociada dos desígnios constitucionais que permeiam todo o ordenamento jurídico, não seria apropriado que o resultado hermenêutico, a título de obedecer ao comando restritivo, negasse a finalidade da norma isencional que aponta para algum valor constitucionalmente protegido. Isso já nos aponta algum caminho. A finalidade da norma isencional é definida pelo aspecto do fato gerador mutilado e este há de ser restritivo. Mas as eventuais condições da isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade sob pena de negarmos a finalidade do norma isencional. Logo, se a isenção é para bolsas de estudo do ensino básico e outras relacionadas com capacitação do profissional, não seria adequado ao comando do art. 111 do CTN, por exemplo, estendermos seu alcance para bolsas de estudo para cursos não regulares e não relacionados diretamente com capacitação do empregado. Ou mesmo não seria adequado ao referido comando a extensão do benefício aos dependentes dos empregados. Eis a maneira de aplicarmos a interpretação restritiva para a isenção. De outro lado, se o benefício está dentro do alcance normal previsto na norma, mas vem a ser questionado quanto ao atendimento das condições legais, podemos interpretar estas considerando a razoabilidade para que não nos afastemos da finalidade para a qual a isenção foi criada sem que isso representa uma ofensa ao art. 111 do CTN.

Para prosseguirmos, vejamos o texto legal:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998);

Como podemos extrair do dispositivo isencional, são dois os requisitos: a utilidade bolsa de estudo não pode ser utilizada em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

O primeiro requisito exige dilação probatória casuística que não diz respeito ao presente processo.

O segundo requisito é o cerne da discussão: todos os empregados e dirigentes devem ter acesso ao benefício.

Parece-nos que condição pretende afastar 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).

Se a empresa adota como critério de discrimen o cargo ocupado, isso representa à toda vista, uma discriminação injustificada, pois o cargo não possui qualquer relação lógica com a necessidade ou não de uma maior capacitação para o trabalho, pois, afinal, todos os cargos serão melhor desempenhados se os empregados que os exercem alcançarem maior capacitação.

Por outro lado, se a empresa coloca como discrimen um tempo mínimo de trabalho na empresa – um ano, por exemplo – é fácil concluir que tal discrimen possui relação lógica com a melhor capacitação para o trabalho daqueles empregados que já revelam a intenção de permanecer prestando serviço ao empregador que lhe concede o benefício.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre o tema, passamos a analisar o caso concreto.

Como já dissemos, a isenção para gastos com educação não pode ser estendida para os dependentes do empregado, o que, de plano, já retira a possibilidade de fruição do benefício no presente caso. Entretanto, o caso possui também outro aspecto: o valor incluído na base de cálculo refere-se a kit material escolar, o que não está acobertado pelo dispositivo isencional.

Por tais motivos, votamos por negar provimento ao Recurso nessa questão.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado