

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

Processo nº 15504.019480/2009-25
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2402-003.972 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
Recorrentes ANGLOGOLD ASHANTI BRASIL MINERAÇÃO LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DE CINCO ANOS. 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 (CTN). O prazo decadencial para o lançamento das contribuições previdenciárias, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja reconhecida a decadência de parte dos valores lançados pelo artigo 150, 4º do CTN. Ficaram vencidos os conselheiros Lourenço Ferreira do Prado e Thiago Taborda Simões que votaram pela exclusão, também, da gratificação paga aos diretores empregados. Apresentará voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Julio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões – Relator

Carlos Henrique de Oliveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Thiago Taborda Simões, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado. Ausente o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de crédito lançado contra a Recorrente relativo ao período de 01/2004 a 12/2005, referente aos valores de contribuições previdenciárias devidas a outras entidades e fundos.

Nos termos do relatório fiscal de fls. 16/24, o crédito foi constituído pelos seguintes lançamentos:

a) AB1 e AB2 – Abono Salarial, valores pagos pelo contribuinte aos segurados empregados, conforme Anexo I, fls. 60/153, consignados nas folhas de pagamento sob o código 45 – Abono Salarial.

b) GD1 e GD2 – Gratificação Diretores, valores pagos pelo contribuinte aos diretores, segurados empregados, conforme Anexo II, fls. 154, consignados nas folhas de pagamento sob o código 740 – Gratificação Diretor.

Ainda de acordo com a fiscalização, o abono foi considerado parcela incidente de contribuições previdenciárias por não ter sido pago em virtude de lei específica, mas, tão-somente, conforme definição contida nos acordos coletivos de trabalho de 2004 e 2005.

Assinala que a gratificação concedida aos diretores foi paga de forma habitual, não se tratando de ganho eventual.

Intimada da autuação, a Recorrente, às fls. 29/45, que restou parcialmente procedente às fls. 172/185, sob os seguintes fundamentos:

- 1) Ao presente caso necessária a aplicação do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN e, portanto, o crédito tributário não foi atingido pela decadência;
- 2) Acatada a alteração da base de cálculo do abono salarial nos termos da diligência realizada às fls. 984/991;
- 3) Os abonos salariais foram pagos nos termos dos acordos coletivos de 2004 e 2005, segundo os quais estaria a verba desvinculada do salário conforme disposto no art. 28, § 9º, alínea ‘e’, item 7, da Lei nº 8.212/91. Entretanto, a legislação previdenciária não permite a exclusão do abono salarial da incidência de contribuições por força de acordo coletivo, mas tão-somente por força de lei;
- 4) O artigo 214, § 9º, V, ‘j’, do Regulamento da Previdência Social, que estabelece que a desvinculação do abono do salário só pode decorrer de lei, está em plena vigência e, enquanto assim permanecer, a autoridade administrativa não pode deixar de lhe obedecer;

- 5) Quanto à alegação de que o abono não é habitual, pondera-se que o mesmo foi pago nas competências 08/2004, 09/2004, 07/2005, 08/2005, 09/2005, 10/2005 e 11/2005;
- 6) Ao contrário do que alega a Recorrente, as gratificações de diretores foram pagas habitualmente. Não cabe a análise dos pagamentos efetuados por trabalhador;

Houve interposição de Recurso de Ofício em razão da exoneração de crédito procedida.

Intimada do resultado do julgamento, a Recorrente, às fls. 197/235, alegando, em suma:

- 1) A Recorrente desconhece as razões pelas quais este processo não foi relacionado para consolidação do REFIS e informa que efetuará os recolhimentos;
- 2) Houve recolhimento de contribuições sociais previdenciárias pela Recorrente e, portanto, o tributo foi recolhido a menor. Por tal razão, necessária aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN;
- 3) A disposição do Decreto nº 3.048/99 quanto à necessidade de disposição legal para desvinculação do abono do salário não pode prevalecer, na medida em que a Lei nº 8.212/91 ao dispor sobre a regra de isenção não faz esta ressalva;
- 4) A Recorrente interpôs Mandado de Segurança de nº 56490-74.2010.04.01.3800 com intuito de impedir as autuações em virtude do entendimento equivocado de que o abono salarial com previsão em acordo coletivo é base de cálculo da contribuição previdenciária. A segurança foi concedida;
- 5) As gratificações dos diretores foram pagas de forma esporádica, vez que, em alguns casos, os diretores receberam apenas uma vez em 2 anos. Ainda, a fiscalização não estabeleceu critérios para caracterização da habitualidade;

Ao final, requer o provimento do Recurso Voluntário.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento dos recursos de ofício e voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Thiago Taborda Simões - Relator

Os recursos voluntário e de ofício atendem aos requisitos de admissibilidade, inclusive o da tempestividade, razão pela qual voto por seu conhecimento.

Recurso Voluntário

Decadência

Alega a Recorrente a decadência de parte do crédito tributário mediante aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do CTN. De acordo com ela, o recolhimento das contribuições previdenciárias é suficiente para configurar o recolhimento a menor a que se refere o dispositivo legal, devendo a contagem do prazo decadencial se iniciar na data dos fatos geradores.

Merece guarida a Recorrente.

O artigo 150, § 4º, do CTN prevê:

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

[...]

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

No caso em tela, o lançamento ocorreu em 18/12/2009 e se refere às competências de 01/2004 a 12/2005. Houve recolhimento de contribuições previdenciárias pela empresa no período fiscalizado, sendo, entretanto, excluídas da base de cálculo das contribuições as verbas ora sob análise.

O recolhimento das contribuições sobre a folha de pagamentos por si só é suficiente para configurar o recolhimento a menor exigido pela legislação para aplicação do disposto no art. 150, § 4º.

Sendo assim, verificada a hipótese, reconhece-se a decadência do crédito tributário nas competências anteriores a dezembro de 2004, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

No Mérito

Restaram controvertidos os pontos da fiscalização referentes ao abono salarial e a gratificação dos diretores.

Quanto aos abonos, alega a Recorrente que o Decreto nº 3.048/99, ao estabelecer que a desvinculação do salário só pode se dar por força de lei, inovou no mundo jurídico, na medida em que a Lei nº 8.212/91 é silente neste ponto.

A Lei nº 8.212/91, em seu artigo 28, § 9º, assim dispõe:

Art. 28.

$$[\dots]$$

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

$$\begin{bmatrix} \vdots \\ \vdots \end{bmatrix}$$

e) as importâncias:

$$\begin{bmatrix} \vdots \\ \vdots \end{bmatrix}$$

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

Em complemento, o Decreto nº 3.048/99 (RPS), em seu artigo 214, § 9º:

Art. 214.

$$[\dots]$$

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

[...]

e) as importâncias:

$$[\dots]$$

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;

Nos termos dos dispositivos acima mencionados que, ressalte-se, encontram-se vigentes e sem contestação quanto à sua legalidade ou constitucionalidade, somente por força de lei pode-se considerar o abono desvinculado do salário e, portanto, isento de contribuição previdenciária.

Não cabe aos órgãos administrativos o julgamento de constitucionalidade de qualquer que seja a legislação vigente, uma vez que a esfera administrativa está adstrita à correta aplicação da norma em plena vigência.

Registre-se que a instância administrativa não possui competência legal para manifestar-se sobre questões em que se alega eventual colisão da legislação face à Constituição Federal, tendo em vista ser esta competência exclusiva do Poder Judiciário, nos termos da Constituição Federal (art. 102, I, *a*, *2*ª e III, *b*; art. 103, § 2º; EC nº 3/1993).

Na esfera administrativa, portanto, a competência limita-se a afastar aplicação de leis já declaradas inconstitucionais definitivamente pelo Supremo Tribunal Federal (STF), atendendo a determinação do Secretário da Receita Federal.

Não obstante, a Recorrente informa a impetração de Mandado de Segurança para discutir a matéria e, por tal razão, renunciou à esfera administrativa para discussão neste aspecto.

Sendo assim, necessária a manutenção do crédito referente aos abonos salariais.

No que tange às gratificações pagas a diretores, o cerne da questão está na habitualidade em que as gratificações foram percebidas.

A fiscalização, assim como a D. Delegacia de Julgamento, entendem pelo descabimento da apuração da periodicidade de forma individualizada – por diretor -, vez que isso daria ao contribuinte grandes possibilidades de evasão fiscal.

Discordamos.

O que se tributa é o pagamento habitual da gratificação dos diretores. Por habitual entende-se o pagamento realizado com periodicidade predefinida de forma reiterada.

Sob a análise feita pela fiscalização – desconsiderando a habitualidade com que cada diretor recebeu a gratificação e considerando apenas a habitualidade com que a empresa concedeu a gratificação – de fato é possível se concluir pela habitualidade dos pagamentos.

Entretanto, sendo o fato gerador da contribuição previdenciária “*o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês*” (art. 22, caput, Lei nº 8.212/91), necessária a verificação com base dos valores percebidos por cada diretor, individualmente.

Conforme verificado pela própria fiscalização, os pagamentos a diretores ocorreram de forma independente. A título de exemplo, as gratificações percebidas pelos diretores João Barradas de Souza, Keith Derek Martin e Pedro Manuel Domingos Alexandre Borrego foram pagas apenas uma vez no período de dois anos.

Da mesma forma, os diretores Agostinho Tibério da Costa Marques e Fernando Manuel Castanheira da Cruz Vieira perceberam as gratificações apenas duas vezes no período de dois anos.

Daí é possível verificar que não há periodicidade predefinida ou constância nos pagamentos das gratificações, razão pela qual não resta-nos alternativa senão a de reconhecer a eventualidade dos pagamentos e a consequente isenção sobre tais verbas.

Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício foi interposto em razão de créditos exonerados em face da Fazenda Nacional decorrentes de diligência realizada pela própria fiscalização com a finalidade de rever alguns lançamentos.

Dessa diligência resultou expressiva redução do valor da autuação e, portanto, tornou-se necessário o recurso de ofício para reexame da matéria.

Para análise do presente recurso, remetemo-nos aos termos do voto proferido pela D. Delegacia de Julgamento, de fls. 172/185, e acolhemos a retificação da autuação.

Conclusão

Isto posto, conheço dos recursos, dando parcial provimento ao recurso voluntário e negando provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.

Voto Vencedor

Carlos Henrique de Oliveira – Redator Designado

Trata-se de auto de infração lançado referente aos valores de contribuições previdenciárias destinadas a outras entidades e fundos, relativas ao período de 01/2004 a 12/2005, tudo nos termos do relatório do Ilustre Conselheiro Thiago Taborda Simões

Concordes com o eminente Relator nas preliminares, especificamente quanto à decadência parcial pleiteada com base na aplicação do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, e também no mérito, quanto à manutenção do crédito lançado referente aos abonos salariais pagos, pedimos vênha para discordar da posição do nobre Conselheiro quanto às gratificações pagas aos diretores da recorrente.

O cerne da divergência de entendimento se consubstancia na questão da importância da habitualidade como premissa para incidência da contribuição previdenciária nas verbas pagas a título de gratificação aos diretores, qualificados como segurados empregados pela fiscalização

Diante dessa premissa, e partilhando da opinião que o Direito Tributário é um direito de superposição, encaminharemos o presente voto com a preliminar análise jurídica da natureza da verba denominada pela recorrente como ‘gratificação’, ou seja, verificaremos se tal verba tem natureza remuneratória. Em caso positivo, avançaremos na verificação se deve compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, para, enfim, concluir ou não pela procedência do lançamento, consoante as provas acostadas pelo Fisco aos autos.

Conveniente lembrar que a base de cálculo da contribuição previdenciária está prevista na Lei 8.212/91 e depende do tipo de segurado da Previdência Social pois a lei tributária classifica a base impositível de acordo com a relação de trabalho mantida pela pessoa física com seu empregador, aqui considerado em sentido amplo, ou seja, todo aquele que contrata pessoa física para que lhe preste serviços.

Como bem apontado pelo Relator, a fiscalização caracterizou os diretores da recorrente como empregados, e portanto, devemos observar o que a Lei Tributária Previdenciária define como base de cálculo para esses segurados:

“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.

Claríssima a disposição legal. A alíquota, referente à contribuição a cargo da empresa, incidirá sobre o total das remunerações pagas, a qualquer título, ao segurado empregado, que tenha sido destinada a retribuir o trabalho ou o tempo a disposição da empresa.

Não se verifica na lei tributária qualquer menção à habitualidade como requisito de incidência. Tal possibilidade é preceito constitucional, constante do § 11 do artigo 201 da Carta Magna, como reproduzido abaixo:

“§ 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.”

(negritamos)

Nesse sentido, a habitualidade deve ser verificada somente no caso de não se poder asseverar que a verba paga tem natureza remuneratória, ou seja, comprovando-se que o valor percebido pelo segurado empregado decorre da contraprestação pelo trabalho prestado ou pelo tempo disponibilizado ao empregador, não há que se verificar se tal pagamento foi realizado com determinada frequência ou se foi pago em parcela única. Com um único exemplo se comprova tal entendimento. Se determinado empregador acordar com seu empregado que, se ele atingir determinada meta de desempenho ou de produtividade, receberá determinado valor, e esse empregado só conseguir atingir tal objetivo uma única vez, não se discute que tal verba decorre do trabalho prestado, e portanto integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A determinação da natureza da verba paga como requisito de incidência é entendimento pacífico no STJ, consoante se verifica por meio do acórdão prolatado no EDCI no REsp 1157849 / RS, julgado em 01/03/2011, tendo como relator o Min Herman Benjamin, cujo trecho fulcral da ementa transcrevemos:

“...

7. No mérito, discute-se a incidência da **contribuição previdenciária** sobre os valores pagos por indústria química e petroquímica pela disponibilidade do empregado no local de trabalho ou nas suas proximidades durante o intervalo destinado a repouso e alimentação, conforme o art. 2º, § 2º, da Lei 5.811/1972, conhecida por “Hora Repouso Alimentação - HRA”.

8. O TRF acolheu o pleito da contribuinte e afastou a tributação, aplicando, por analogia, o entendimento referente às férias indenizadas.

9. Ocorre que não há similitude com as férias acima citadas, em que inexistia relação direta entre o pagamento feito e o trabalho realizado pelo empregado.

10. Nas férias indenizadas (totalmente diferente do caso dos autos), o funcionário recebe duas vezes: 1 salário normal pelo mês que trabalhou (quando deveria estar de férias) + 1 “salário indenização” pelas férias que perdeu. **A tributação incide sobre o primeiro salário, normalmente (porque é retribuição pelo trabalho), mas não sobre o segundo “salário”, cuja natureza é indenizatória, exatamente porque não é retribuição por trabalho ou tempo à disposição da empresa.**

11. A "Hora Repouso Alimentação - HRA", diversamente, é paga como única e direta retribuição pela hora em que o empregado fica à disposição do empregador.

12. Não há simplesmente supressão da hora de descanso, hipótese em que o trabalhador ficaria disponível 8 horas contínuas para a empresa e receberia por 9 horas (haveria uma "indenização" pela hora suprimida). O empregado fica efetivamente 9 horas ininterruptas trabalhando ou disponível para a empresa e recebe exatamente por este período, embora uma destas horas seja paga em dobro, a título de HRA.

13. A analogia possível é com a hora extra, a remuneração pelo tempo efetivamente trabalhado ou à disposição do empregador e sujeita à contribuição previdenciária.

..."

Firmes nesse entendimento, vejamos como se caracteriza a gratificação paga aos diretores, considerados segurados empregados.

De plano observamos que a verba em análise é paga por meio de folha de pagamento, com rubrica específica e determinada para tal fim. Ora, tal procedimento demonstra inequivocamente que o pagamento dessa verba apresenta uma regularidade tal que justifica sua inserção no meio de controle usual dos valores pagos pela empresa ao trabalhador.

Ademais, consoante se verifica nas folhas de pagamento acostadas aos autos principais do lançamento, processo 15504.019477/2009-10 (folhas 228 e seguintes do Volume II), tal rubrica, gratificação (com código 335, 660, 730) também consta das folhas de pagamento demais segurados empregados, aqueles que não ocupam função diretiva, e nesses casos a verba foi oferecida a tributação, consoante se observa, por exemplo, na folha de pagamento de outubro de 2005 (fls 219 do Volume II do mencionado processo principal).

Podemos concluir, portanto, que a recorrente usa a denominação gratificação como verba de natureza remuneratória, paga não só a diretores, como também a outros empregados, dentro de uma política de remuneração definida, e pela qual, as parcelas pagas à diretoria, obviamente de maior vulto, não foram oferecidas à tributação.

Mesmo que assim não fosse, isto é, mesmo que não se pudesse afirmar a natureza remuneratória da verba, o que se argumenta somente por amor ao debate, a parcela em análise deveria – do mesmo modo – sofrer incidência de contribuição previdenciária em face de sua notória habitualidade, como se comprova por sua inclusão nas rubricas da folha de pagamento e de sua ocorrência frequente ao longo do período fiscalizado, conforme restou consignado e comprovado pela autoridade lançadora.

Importante ressaltar que, conforme o comprovado, as gratificações em discussão não apresentam a eventualidade típica dos eventos gratuitos, desvinculados de qualquer correlação com a contraprestatividade inerente ao contrato de trabalho, e nesse sentido, não se pode querer a elas aplicar a dicção do inciso 7 da alínea 'e' do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei de Custeio da Previdência Social, uma vez que não se tratam de verba percebida como ganho eventual e sim frequente.

Do exposto, entendo serem as gratificações pagas aos diretores, parcelas integrantes da base de cálculo das contribuições devidas pela empresa, notadamente aquelas destinadas a outras entidades e fundos.

Em conclusão, voto no sentido de CONHECER o recurso voluntário para dar-lhe PROVIMENTO PARCIAL, para reconhecimento da decadência parcial, nos termos do voto do Conselheiro Relator e negando provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Carlos Henrique de Oliveira.