



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000609/2007-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.736 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2021
Recorrente UMICORE BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/12/2001 a 31/12/2002

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada em tempo hábil ao julgamento que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva, especialmente em se tratando de comprovantes de pagamento constantes nos sistemas informatizados da administração tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/12/2001 a 31/12/2002

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO-EDUCAÇÃO/FNDE. TERCEIROS - OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO DE DETERMINADAS RUBRICAS. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO EFETUADO E REVISTO DE OFÍCIO PARA LANÇAR RUBRICA COMPLEMENTAR ESPECÍFICA DE MESMA ESPÉCIE E NATUREZA.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições de Terceiros - Outras Entidades e Fundos (salário-educação/FNDE), cuja natureza é de tributo sujeito a lançamento por homologação, não se observando dolo, fraude ou simulação, considera-se a existência de pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato impositivo, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo que resultou no referido recolhimento, rubrica específica de mesma espécie e natureza das antecipações que vem a ser exigida pela autoridade fiscal no auto de infração do lançamento substitutivo efetuado e revisto de ofício com base em omissão ou inexatidão, lavrado por ocasião do procedimento de homologação da atividade exercida pelo contribuinte. Deste modo, o prazo decadencial para esta rubrica de mesma espécie e natureza deve ser contado a partir da ocorrência do respectivo fato

imponível. Ocorrendo a caducidade, deve-se declarar o perecimento do direito potestativo da Administração Tributária de realizar o lançamento.

GRATIFICAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DE EVENTUALIDADE. COMPOSIÇÃO NO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO PARA O RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO/FNDE (OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS - TERCEIROS).

Incidirá contribuição previdenciária sobre verba denominada gratificação, quando não estiverem comprovadamente presentes os requisitos de liberalidade e de eventualidade.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF N.º 4.

É cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/1995, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Inexiste ilegalidade na aplicação da taxa SELIC devidamente demonstrada no auto de infração, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências 12/2001 a 10/2002, inclusive. Votou pelas conclusões a conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly, Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 343/361), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente,

devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 320/337), proferida em sessão de 23/12/2008, consubstanciada no Acórdão n.º 16-19.981, da 13.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SPOI), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 173/215), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: Período de apuração: 01/09/1997 a 31/05/1998, 01/01/1999 a 31/12/1999, 01/11/2000 a 31/01/2001, 01/12/2001 a 28/02/2002, 01/04/2002 a 30/06/2002, 01/10/2002 a 31/10/2002, 01/12/2002 a 31/12/2002.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO

Entende-se por salário de contribuição para o empregado a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais.

GRATIFICAÇÃO

Incide contribuição previdenciária sobre verba denominada gratificação, quando não estiverem comprovadamente presentes os requisitos de liberalidade e de eventualidade.

DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deve seguir as regras previstas no Código Tributário Nacional, em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante STF n.º 08.

TAXA SELIC

Sobre as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pela Receita Federal do Brasil que estejam em atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC de caráter irrelevável.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

Compete exclusivamente ao Poder Judiciário decidir sobre matéria relativa a constitucionalidade / legalidade

PROTESTO POR PROVAS

Indefere-se o pedido pela produção posterior de provas, quando não são atendidas as exigências contidas na norma de regência do contencioso administrativo fiscal vigente à época da impugnação.

Lançamento Procedente em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD (DEBCAD 37.052.971-5) juntamente com as peças integrativas (e-fls. 2/23; 28; 166; com discriminativo retificado e-fls. 315/319) e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 29/32), tendo o contribuinte sido notificado em 29/11/2007 (e-fl. 2), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n.º 37.052.971-5, lavrada contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 28/31, refere-se a contribuições sociais devidas ao Salário-Educação, relativas ao período de 09/1997 a 12/2002 (descontínuo), no valor de R\$ 50.393,69 (cinquenta mil, trezentos e noventa e três reais e sessenta e nove centavos), consolidado em 27/11/2007.

O referido relatório fiscal informa, ainda, em síntese que:

- Os elementos que embasaram os lançamentos foram: Folhas-de-Pagamento; GPS/GRPS – Guias de Recolhimento à Previdência Social; GFIP – Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social; Livro Diário e Conta-Corrente – Plenus.

- Os fatos geradores lançados correspondem as seguintes rubricas:

-- Abono Pecuniário: refere-se ao abono pecuniário de férias, corresponde à venda de dez dias de férias, o qual foi incidente de contribuições previdenciárias no período de 08/97 a 05/98, conforme CLT, artigo 144 na redação da MP 1523-7/97, MP 1596-14/97 e Lei n.º 9.528/97;

-- Abono Convenção Coletiva: refere-se a pagamentos anuais previstos nas Convenções Coletivas de Trabalho. Desta forma, são integrantes de contribuição previdenciária, conforme Lei n.º 8.212/91, artigo 28, inciso I, e Decreto n.º 3.048/99, artigo 214, inciso I.

-- Gratificação "Excepcional": tais gratificações foram efetuadas continuamente, de forma habitual, perdendo o caráter eventual do ganho e, por este motivo, devem ser consideradas como remuneração integrante da base de cálculo, conforme artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91 e RPS, inciso I do artigo 214.

-- PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador: a empresa não apresentou à fiscalização o protocolo de adesão ao PAT junto à Ministério do Trabalho e Emprego para o ano de 1.999. Foram consideradas as seguintes contas contábeis: Restaurante e Cesta Básica.

- Não foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, por não ter sido constatada ocorrência, em tese, de fatos relacionados a crimes previdenciários.

- Não foi emitido o TAB – Termo de Arrolamento de Bens, em razão dos débitos apurados não se amoldarem aos comandos estampados no artigo 620 da Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14/07/2005.

Para o correto esclarecimento do contribuinte, também fazem parte da presente NFLD os anexos IPC – Instruções para o Contribuinte, DAD – Discriminativo Analítico do Débito (que contém bases de cálculo e contribuições em valores originários e em moedas da época), DSD – Discriminativo Sintético do Débito (que contém as contribuições em valores originários, os acréscimos legais, totais por competência e total geral), RL – Relatório de Lançamentos, FLD – Fundamentos Legais do Débito, REPLEG – Relação de Representantes Legais, VÍNCULOS – Relação de Vínculos (fls. 02/22).

Às fls. 23/27 e 32 a 168, encontram-se cópias dos seguintes documentos: Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização, TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal e TEAF – Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal, relativos à ação fiscal realizada na empresa; cópia de Alterações do Contrato Social da Notificada e cópia de procuração pública.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

A empresa, tempestivamente (conforme fls. 01 e 172), apresentou a impugnação de fls. 172/214, acompanhada dos documentos de fls. 215/307 (cópias autenticadas de identificação de advogados, procuração e substabelecimento; cópia autenticada da 34.ª Alteração contratual, e cópias de Convenções Coletivas de Trabalho), com as seguintes alegações em síntese:

- A simples leitura do relatório da fiscalização demonstra que a referida peça não cumpriu satisfatoriamente a sua finalidade legal, pois não há provas cabais de suas alegações, que, na verdade, não passaram de meras interpretações subjetivas.

- Requer a consideração do prazo quinquenal de decadência, solicitando a exclusão das competências de 09/97 a 11/2002, com base no § 4.º do artigo 150 do CTN;

- Insurge-se contra a tributação dos abonos pecuniários de férias, vez que não seriam contraprestação ao serviço prestado;

- Afirma que não haveria incidência de contribuições previdenciárias sobre os abonos previstos nas convenções coletivas, vez que as mesmas teriam caráter excepcional;

- Alega que as gratificações excepcionais não possuem a característica da habitualidade, sendo pagas, normalmente, na rescisão contratual.

-- A característica da referida verba é a total falta de habitualidade e a inexistência de qualquer vinculação com a remuneração obreira percebida mensalmente, já que o empregado não mais prestaria serviços à Umicore, em razão da rescisão contratual ocorrida.

-- A própria fiscalização diverge sobre o assunto, vez que na resposta à Consulta Técnica n.º 536, de 12/04/2004, posicionou-se no sentido de que a gratificação paga a um ex-diretor, em razão da excelência dos serviços prestados, não constitui fato gerador da contribuição previdenciária, desde que não tenha sido previamente ajustada, e não detenha notas de habitualidade.

-- Neste sentido, a doutrina e a jurisprudência são uníssonas ao tratar dos títulos acima identificados, considerando-os como remuneração não integrante do salário-de-contribuição, seja por sua liberalidade, seja por sua eventualidade.

-- Transcreve jurisprudência sobre o assunto.

- Insurge-se contra a inclusão da rubrica “alimentação” na base-de-cálculo das contribuições previdenciárias, tendo em vista o descumprimento apenas formal do PAT.

- O limite do salário-de-contribuição é exigência legal e não comporta exceções. Sendo assim, o crédito exigido por meio desta NFLD foi calculado em total desacordo com a legislação em vigência, uma vez que simplesmente deixou de observar o limite máximo do salário-de-contribuição dos segurados empregados, nem ao menos sendo apresentado qualquer argumento que levassem à interpretação diversa;

- Argumenta acerca da ilegitimidade da utilização da Taxa Selic para o cômputo dos juros moratórios.

- Requer a consideração da inconstitucionalidade da cobrança do SEBRAE e do INCRA;

- Pede, ao final, a posterior juntada de novos documentos, bem como a consideração da decadência de parte dos valores lançados, assim como o cancelamento integral dos créditos.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita. Reconheceu-se a decadência relativas às competências de 09/97 a 11/2001, mantendo-se os lançamentos a partir de 12/2001 e, por força da decadência, as bases de cálculo decaíram quase todas restando avaliar tão-somente o lançamento GRA – Gratificação Excepcional no que toca a contribuição exigida do Salário-Educação/FNDE (decaiu a base de cálculo relativa ao abono de férias, ao abono previsto em convenções coletivas, a alimentação sem PAT).

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação no que foi vencido, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento. Sustenta, inclusive, que o período de decadência é maior.

Memoriais colacionados (e-fls. 396/397) com documentos (e-fls. 398/451).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 22/01/2009, e-fl. 341, protocolo recursal em 20/02/2009, e-fl. 343, e despacho de encaminhamento, e-fl. 363), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de requerimento antecedente a análise do mérito

- Apreciação de documentos novos

O recorrente colacionou memoriais (e-fls. 396/397), desde o ano de 2014, com documentos (e-fls. 398/451), sendo estes comprovantes de recolhimentos, GPS's, documentação que é controlada nos sistemas informatizados da administração tributária.

Considerando que estes documentos são ligados ao litígio e que parte foram concebidos no próprio ato de lançamento, o qual trata de diferenças, entendo que a prova deve ser analisada.

Ora, em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada em tempo hábil ao julgamento que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva, especialmente em se tratando de comprovantes de pagamento constantes nos sistemas informatizados da administração tributária.

Dito isto, tenho que na resolução da lide, sempre que possível, deve-se buscar a revelação da verdade material, especialmente na tutela do processo administrativo, de modo a dar satisfatividade ao administrado, objetivando efetiva pacificação do litígio. Em outras palavras, busca-se, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. A processualística dos

autos tem regência pautada em normas específicas do Decreto n.º 70.235, de 1972, mas também, de modo complementar, pela Lei n.º 9.784, de 1999, e, de forma suplementar, pela Lei n.º 13.105, de 2015, sendo, por conseguinte, orientado por princípios intrínsecos que norteiam a nova processualística pátria, inclusive observando o dever de agir da Administração Pública conforme a boa-fé objetiva, dentro do âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte, pautando-se na moralidade, na eficiência e na impessoalidade.

A disciplina legal posta no Decreto n.º 70.235, de 1972, permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (arts. 29 e 18), sendo regido pelo princípio do formalismo moderado. A Lei n.º 13.105, de 2015, impõe as partes o dever de cooperar para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6.º). Por sua vez, a Lei n.º 9.784, de 1999, prevê que o administrado tem direito de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão (art. 38, *caput*), os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente (art. 3.º, III), sendo-lhe facilitado o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações (art. 3.º, I).

Especialmente, tenho em mente que o documento tido por novo, quando vinculado a matéria controvertida objeto do litígio instaurado a tempo e modo, que, portanto, é relativo a questão controversa previamente delimitada no início da lide, não objetivando trazer aos autos discussão jurídica nova, mas tão-somente pretendendo aclarar matéria fática importante para o âmbito da *quaestio iuris*, deve ser apreciada regularmente, inclusive para os fins da busca da verdade material, da observância do princípio do formalismo moderado.

Sendo assim, os ditos documentos serão apreciados quando da análise do mérito.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

- Decadência

A defesa advoga que se operou a decadência do lançamento no que restou remanescente, isto é, para o lançamento do salário-educação (FNDE) do período 12/2001 a 12/2002 teria ocorrido a decadência. A base de cálculo da contribuição ao salário-educação/FNDE foi lançada a partir de diferenças no recolhimento para Terceiros, vez que no recolhimento da dita contribuição não se computou as gratificação excepcionais, enquanto isto a DRJ afirmou, em julgamento de primeira instância, que não ocorreu a decadência do período 12/2001 a 12/2002 porque não teria pagamento do salário-educação (FNDE) do referenciado período sobre a “rubrica” das gratificações excepcionais, haja vista que o contribuinte não as reconhece como rubrica a compor o salário-de-contribuição.

Pois bem. A tese do juízo de piso resta equivocada, vez que a própria lógica do lançamento a partir de diferenças, além das GPS's colacionadas *a posteriori*, demonstra que ocorreram recolhimentos, ainda que parciais, de modo que o prazo decadência quinquenal se conta a partir do fato gerador, a teor do § 4.º do art. 150 do CTN e Súmula Vinculante n.º 8 do STF. Aliás, ainda que por analogia, a Súmula CARF n.º 99, aplicada para as contribuições

previdenciárias (Patronal/Empresa, SAT/RAT/GILRAT, Segurados), **e por analogia para as contribuições devidas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos)**, estabelece que:

SÚMULA CARF N.º 99: “*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*”

Neste diapasão, sendo a notificação do lançamento de 29/11/2007 (e-fl. 2), lado outro, sendo as competências lançadas remanescentes dos períodos de apuração 31/12/2001 a 31/12/2002, tem-se facilmente observado que ocorreu a decadência do lançamento nas competências 12/2001 a 10/2002, inclusive.

Remanesce sem decadência do lançamento as competências 11/2002 e 12/2002, considerando que o fato gerador se aperfeiçoa no último dia do período de apuração e a notificação de lançamento ocorreu em 29/11/2007, logo não atingindo 30/11/2002 e 31/12/2002. De qualquer sorte, o discriminativo do débito não contém lançamento em 11/2002, apenas contendo lançamento em 12/2002.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, declarando-se a decadência do lançamento nas competências 12/2001 a 10/2002, inclusive.

- Gratificação Excepcional como base de cálculo do salário-educação e aplicação da SELIC

A defesa advoga que a gratificação excepcional não deve compor a base de cálculo da contribuição ao salário-educação lançada e exigida nestes autos. A despeito da decadência parcial, a temática é a mesma abordada em impugnação, reiterada no recurso e já enfrentada pela DRJ.

Aliás, de fato, intimado da decisão de primeira instância o recorrente, basicamente, para essa temática, reiterou os termos da impugnação, de modo que, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

DAS VERBAS PAGAS A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO

De início, deve-se considerar que as contribuições para a Seguridade Social têm sua base impositiva definida na Constituição da República de 1988, prevendo esta para a empresa a contribuição incidente sobre folha de salários, e também a contribuição do trabalhador, nos seguintes termos:

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:

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;

(...)

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;

(...)

Art. 201 (...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

Por sua vez o artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece como hipótese de incidência da contribuição social por parte da empresa:

Art. 22 (...)

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.

Já, o artigo 28 da mesma lei, ao conceituar o salário-de-contribuição, sobre o qual incidirá a alíquota para o cálculo da contribuição do empregado para a Previdência Social, assim dispõe:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

O § 9.º do art. 28 da Lei 8.212/91 lista sobre quais verbas não incide a contribuição previdenciária, devendo o citado dispositivo ser interpretado restritivamente, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do Código Tributário Nacional, ser interpretada literalmente:

Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966)

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, para fazer jus à isenção sobre as gratificações deve a mesma constituir-se em verba eventual desvinculada do salário, conforme previsão contida na alínea “g”, do § 9.º, do art. 28, da Lei 8.212, de 1991, que assim prevê:

Art. 28 (...)

§ 9.º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97) (...)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97 (...)

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998).

Neste ponto, deve-se ressaltar que, nos termos do art. 457 da CLT, 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, integrando o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

Assim, tanto a legislação previdenciária quanto a trabalhista entendem que as gratificações ajustadas possuem natureza salarial e remuneratória.

Entretanto, argumenta a empresa que o pagamento da referida gratificação ocorria quando do desligamento dos funcionários da empresa, e, portanto, seria eventual e desvinculada do vínculo laboral.

Sobre estas alegações, em um primeiro momento, é importante considerar que não há qualquer comprovação nos autos de que tal situação corresponda à realidade, vez que a Impugnante não juntou nenhum documento que pudesse corroborar suas afirmações de que as gratificações eram pagas nas rescisões contratuais.

Entretanto, tal situação em nada alteraria o fato das mesmas serem incidentes de contribuição previdenciária, visto que as únicas verbas pagas na rescisão contratual isentas da referida exação são aquelas previstas no § 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 (multa de 40% do FGTS, relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS; recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei n.º 5.889, de 8 de junho de 1973 e recebidas a título de incentivo à demissão), entre as quais não se inclui a citada gratificação.

Ademais, verifica-se que tal verba deve ser considerada como “gratificação ajustada”, haja vista que os empregados já sabiam de antemão a(s) situação(ões) em que a mesma era devida, conforme se depreende pela própria defesa da Impugnante. Portanto, afastado está o caráter de liberalidade da mesma, sendo manifesta a sua integração ao contrato de trabalho.

Já, no que tange ao requisito de habitualidade, deve-se destacar que o mesmo está diretamente relacionado com o fato da verba ter sido previamente ajustada. Assim, não há que se aferir tal requisito de forma individual para cada empregado, mas sim para a empresa como um todo, sendo, portanto, evidente que o pagamento de gratificação em determinada(s) situação(ões) foi ajustado (expressa ou tacitamente) sendo decorrente do contrato de trabalho e, conseqüentemente, incidente de contribuição previdenciária.

Na mesma linha encontra-se a doutrina e a jurisprudência, conforme se verifica do excerto abaixo:

A corrente objetivista (ou moderna) enfatiza, ao revés, como requisito para o enquadramento gratificatório ou não da parcela, o dado objetivo de seu pagamento habitual, independentemente da intenção do empregador no momento de origem de instituição da verba. Trata-se do critério da habitualidade, estritamente objetivo, atado ao caráter oneroso do contrato empregatício, que não acolhe a ideia de meras graciosidades repetidas ao longo do cumprimento contratual. A jurisprudência brasileira tem se pautado, firmemente, por uma postura objetivismo exame do requisito necessário para a integração salarial e contratual da parcela gratificatória, sepultando de forma definitiva a concepção subjetivista acima exposta. Diz o Supremo Tribunal Federal “que as gratificações habituais, inclusive a de Natal, consideram-se tacitamente ajustadas, integrando o salário” (Súmula 207, STF). Na mesma linha, o Enunciado 152, do TST: “O fato de constar do recibo de pagamento de gratificação o caráter de liberalidade não basta, por si só, para excluir a existência de um ajuste tácito”.

Nesse quadro jurisprudencial absolutamente pacífico está assentado que a simples reiteração da parcela, tornando-a habitual, produz sua integração ao contrato e, em consequência, ao salário, independentemente da intenção de liberalidade afirmada no ato contratual instituidor da gratificação. (Curso de Direito do Trabalho, Maurício Godinho Delgado, 2.ª edição, LTR, 2003, p. 734)

No mesmo sentido, encontra-se o posicionamento exposto no livro “Salário-de-Contribuição – A base de cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados”:

Entendemos que o que é relevante para o enquadramento de uma parcela como tributável ou não é a sua natureza jurídica e o motivo a que ela se propõe, independentemente, da sua periodicidade de pagamento: se esta se destina a retribuir o trabalho, teremos rubrica remuneratória, havendo a correspondente incidência; se paga sem qualquer vinculação à atividade desenvolvida, teremos parcela não sujeita a tributação previdenciária. Apenas haverá exceção a esta regra, na hipótese de a parcela ser expressamente desvinculada do salário do

empregado por força de Lei. (Ivan Kertzman e Sinésio Cyrino, Editora Podivm, 2007, p. 97)

(...)

No que tange à Consulta Técnica citada pela Impugnante, deve-se considerar inicialmente que a mesma se trata de norma interna sendo vedada a sua divulgação fora do âmbito da antiga Secretaria da Receita Previdenciária, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil. No entanto, em que pese tal ressalva, observa-se que a referida consulta é clara ao afirmar a necessidade de que a verba não tenha sido previamente ajustada e que não detenha notas de habitualidade para que não haja a incidência das contribuições previdenciárias. Destarte, evidente que nos caso em questão, em que a verba foi previamente ajustada e paga habitualmente, não há que se aplicar a citada consulta.

Portanto, não há como considerar que a verba em questão não seja incidente de contribuição previdenciária, visto que não se encontra entre as hipóteses de isenção expressamente previstas na Lei n.º 8.212/91.

Ressalte-se, ainda, que a jurisprudência brasileira dominante é de que as gratificações integrem o salário para todos os efeitos legais. Em razão da própria onerosidade e do trato sucessivo do ajuste de emprego e da aplicação do princípio da norma mais favorável. São fartas as decisões, em que o ajuste tácito e o costume empresarial tornaram as gratificações exigíveis:

SALÁRIO. GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS E GRATIFICAÇÃO ESPECIAL.

1. Gratificação de férias e Gratificação Especial, pagas de forma anual pelo empregador e, assim, revestidas de habitualidade e de periodicidade, ostentam natureza salarial (CLT, art. 457, § 1.º) para efeito de gerar reflexos, pelo seu duodécimo, no 13.º salário. Não repercutem, contudo, em férias, sob pena de “bis in idem”. Diretriz sufragada pela Súmula n.º 253 do TST.

2. Recurso de que se conhece e a que se dá parcial provimento, no particular.

(TST, RR 689121/2000, Relator GMJD, DJ – 12/08/2005)

GRATIFICAÇÃO PAGAMENTO HABITUAL INCORPORAÇÃO NOS SALÁRIOS.

A gratificação ajustada é salário. A avença relativa à gratificação pode ser expressa ou tácita. Quando o ajuste é expresso, não existe dificuldade para a determinação da sua natureza jurídica, emergente que é da vontade das partes expressa verbalmente ou por escrito. Quando se trata de ajuste tácito, a absorção da vontade das partes pelo contrato de trabalho se exterioriza pela habitualidade do pagamento. Se a gratificação é concedida ao empregado uma única vez, a presunção é de que se trata de mera liberalidade. Paga novamente, a gratificação tangencia o contrato de trabalho, que recepciona a vontade das partes, fazendo com que a gratificação ganhe aderência definitiva, a teor do que dispõe o art. 457, parágrafo 1.º, da CLT. A supressão de parte da gratificação, pelo ente público que a instituiu, sem nenhuma motivação legal, ofende os artigos 37 e 7.º, VI, da CF/88, assim como os artigos 457 e 468 da CLT.

(TRT, 3.ª REGIÃO, RO 20/2003, JUIZ OTÁVIO LINHARES RENAULT, DJMG 16/01/2004)

GRATIFICAÇÃO ESPECIAL – INTEGRAÇÃO.

A melhor exegese que se pode conferir ao § 1.º do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho é a de que as denominadas “gratificações ajustadas” integram o salário do empregado para todos os fins, uma vez que decorrem de ajuste tácito ou expresso, com características de habitualidade e periodicidade, o que as distingue das denominadas “gratificações stricto sensu”, que não aderem à remuneração do trabalhador, por ausência de habitualidade no pagamento. Recurso conhecido, mas desprovido. (TST. RR 715116/2000; Relator: GMMCP; DJ de 17/06/2005)

RECURSO DE REVISTA DO RECLAMANTE. PRESCRIÇÃO TRINTENÁRIA. FGTS.

Esta Corte, reexaminando o Enunciado n.º 95 por meio do Enunciado n.º 362, firmou entendimento de que a prescrição aplicável ao não-recolhimento da contribuição para o FGTS ainda é a trintenária, até mesmo a teor do § 5.º do artigo 23 da Lei n.º 8.036, de 11 de maio de 1990. **RECURSO DE REVISTA DA RECLAMADA. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL. COSIPA.** As gratificações ajustadas, a teor do disposto no § 1.º do artigo 457 da CLT serão consideradas salário, integrando a remuneração do empregado para todos os fins, uma vez que

decorrem de ajuste tácito ou expresso entre as partes. No caso dos autos, trata-se de gratificação especial paga com habitualidade, pelo que deverá ser computada no salário do empregado pelo seu duodécimo para o cálculo das férias, como decidido pelo v. acórdão recorrido. (TST. RR 505047/1998; Relator: JCAV; DJ de 03/12/2004)

RECURSO DE REVISTA. 1. PRESCRIÇÃO DO FGTS. (...) 6. DOS REFLEXOS DAS GRATIFICAÇÕES. A gratificação especial objeto de análise deste item recursal tem natureza de gratificação ajustada, e, portanto, integra a remuneração da recorrente para todos os fins de direito, incidindo sobre o 13.º salário, férias, inclusive respectivo adicional de 1/3. Revista conhecida, por divergência jurisprudencial, e provida. (...) Recurso não conhecido neste tópico. Recurso de revista conhecido e provido parcialmente. (TST. RR 637640/2000; Relator: JCCACM; DJ de 19/11/2004)

No mesmo sentido da incidência de contribuição previdenciária, a despeito do caráter de liberalidade, em vista da natureza salarial da gratificação paga na rescisão, encontra-se o seguinte julgado do TRF da 3.ª região:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ADICIONAL NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E INSALUBRIDADE. HORAS EXTRAS. SALÁRIO-MATERNIDADE. LICENÇA-PATERNIDADE. BENEFÍCIO RESIDÊNCIA PARA OS FUNCIONÁRIOS TRANSFERIDOS. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL LIBERAL NÃO AJUSTADA – GRATIFICAÇÃO APOSENTADORIA – GRATIFICAÇÃO ESPECIAL APOSENTADORIA – GRATIFICAÇÃO EVENTUAL LIBERAL PAGA EM RESCISÃO COMPLEMENTAR – GRATIFICAÇÃO ASSIDUIDADE – GRATIFICAÇÃO ESPECIAL POR TEMPO DE SERVIÇO – COMPLEMENTAÇÃO TEMPO APOSENTADORIA. BENEFÍCIO TRANSFERÊNCIA – BENEFÍCIO TRANSFERÊNCIA EXPATRIADOS – INTEGRAÇÃO EXPATRIADO – GRATIFICAÇÃO DE MUDANÇA. AJUDA DE CUSTO DE DIRIGENTE SINDICAL AFASTADO. ABONO SALARIAL – ABONO ESPECIAL. INCIDÊNCIA. AJUDA COMPENSATÓRIA MENSAL. AUXÍLIO-DOENÇA/ACIDENTE. ABONO DE FERIAS. NÃO INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. ÍNDICES OFICIAIS. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

(...)

4. A gratificação especial liberal não ajustada, gratificação aposentadoria, gratificação especial aposentadoria, gratificação eventual liberal paga em rescisão complementar, gratificação assiduidade, gratificação especial por tempo de serviço (Enunciado n. 203, do TST) e complementação tempo aposentadoria, constituem liberalidade do empregador em agradecimento ou reconhecimento por parte do mesmo em razão de serviços prestados. Por tal razão possuem natureza salarial e não indenizatória. Inteligência do Art. 457, § 1.º, da CLT. Precedentes do STJ.

(...)

15. Apelação parcialmente provida. (Processo 2003.61.00.004699-3, julgado em 30/04/2007, pela Quinta Turma do TRF 3.ª, Relator Des. Fed. Baptista Pereira)

Por fim, outro ponto que deve ser esclarecido é o referente ao disposto no art. 12 da CLT: "Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial". Assim, o sistema geral da previdência social é regulado, além da Constituição Federal, pela Lei n.º 8.212/91 e, portanto, vale dizer que independentemente da Justiça do Trabalho ou da legislação trabalhista entenderem que uma determinada verba não tem natureza salarial, isto em nada afeta a incidência das contribuições previdenciárias, haja vista que o conceito de remuneração expresso na legislação previdenciária é que deverá prevalecer para fins de tributação (artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91), sendo isentas apenas as verbas expressamente discriminadas no § 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, as quais devem ser interpretadas de forma literal e restritiva e nunca analógica.

Desta forma, não há ressalvas a fazer no procedimento da fiscalização em lançar como incidente de contribuição previdenciária os valores pagos a título de gratificação.

De mais a mais, quanto a insurgência contra a SELIC, a Súmula CARF n.º 4 enuncia: "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de

inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Por último, a Súmula CARF n.º 02 veda reconhecer inconstitucionalidade de lei tributária com finalidade de afastar lançamento, anotando que: “[o] CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso, aprecio os documentos referenciados no capítulo preliminar e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para declarar a decadência do lançamento nas competências 12/2001 a 10/2002, reformando a decisão recorrida neste particular. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências 12/2001 a 10/2002, inclusive.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros