



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

**Processo n°** 16327.001327/2010-36  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** **2401-02.250 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2012  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO - PATRONAL  
**Recorrente** ITAU UNIBANCO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SALÁRIOS INDIRETOS - DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

SALÁRIO INDIRETO - ABONO ÚNICO - VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO - NATUREZA SALARIAL - AÇÃO JUDICIAL ANTERIOR AO LANÇAMENTO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PERIODICIDADE - PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AUSÊNCIA DE ACORDO PRÉVIO QUE POSSIBILITE OS EMPREGADOS CONHECIMENTO DOS RESULTADOS.

O pagamento de PLR com base de dois acordos concomitantemente, encontra-se em desacordo com os preceitos da lei 10.101/2000, devendo incidir contribuição previdenciária, sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

Não há que e falar em regular negociação coletiva, quando o acordo é firmado, no final do exercício, ou mesmo após o término deste.

SALÁRIO INDIRETO - FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO AOS DIRETORES - ALIMENTAÇÃO IN NATURA

Nos termos do parecer n. 03/2001 da PGFN fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.

#### SALÁRIO INDIRETO - FORNECIMENTO DE VEÍCULO PRÓPRIO PARA OS DIRETORES - PREVISÃO LEGAL DE EXCLUSÃO

O fato de o carro fornecido aos diretores ser de propriedade da empresa não determina, por si só, a natureza salarial da utilidade, face a precisão contida no art. 28, § 9º, "r" da lei 8212/91.

#### SALÁRIO INDIRETO - BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA

A natureza atribuída pela autoridade fiscal, nomeando a verba Bônus de Contratação e Permanência, com uma espécie de prêmio, para atrair bons funcionários para a recorrente, encontra-se, sem dúvida, dentro do conceito do salário de contribuição, posto que nada mais é do que um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação.

A mera alegação de que as despesas contabilizadas, são apenas provisões, não merece prosperar, quando não demonstrada reversão das mesmas.

#### CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA ADICIONAL de 2,5% - INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS - PREVISÃO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Tendo a empresa do ramo financeiro remunerado seus segurados com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento da contribuição adicional incidente sobre tais valores, conforme determina o art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91.

#### CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT - SALÁRIO INDIRETO - BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÃO.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade é prevista no art. 22, II da Lei n.º 8.212/1991, alterada pela Lei n.º 9.732/1999.

Em sendo julgado procedente a inclusão em base de cálculo de valores pagos à título de salário indireto, devida é também a contribuição para o SAT.

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006

#### AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES - SALÁRIO INDIRETO - NULIDADE DA AUTUAÇÃO - CERCEAMENTO DE DEFESA - FALTA DE DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES.

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente não só no relatório de lançamentos, no DAD, bem como no relatório fiscal.

**INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.**

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**TRABALHO DO AUDITOR - ATIVIDADE VINCULADA**

Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

**AÇÃO JUDICIAL - VERBAS DISCUTIDAS EM JUÍZO - LANÇAMENTO PARA EVITAR DECADÊNCIA - DEPÓSITO JUDICIAL.**

Em existindo depósito judicial sobre verbas discutida em juízo não deve incidir juros e multa.

**PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO OU IMPOSSIBILIDADE DE SE VERIFICAR ESSE FATO. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.**

Constatando-se antecipação de recolhimento ou quando, com base nos autos, não há como a se concluir sobre essa questão, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4. do art. 150 do CTN.

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) conhecer parcialmente do recurso; e b) rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa. II) Por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 09/2005. Vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que não acolhia a decadência. III) Por unanimidade de votos, no mérito, dar provimento parcial para excluir do lançamento: a) as contribuições decorrentes da alimentação fornecida aos diretores; b) as contribuições decorrentes dos veículos fornecidos aos diretores; e c) a multa e os juros decorrentes do pagamento de vale transporte. Com relação ao PLR os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira votaram pelas conclusões, por entenderem que o fato de os acordos terem sido firmados no final do exercício a que se referem, por si só não descaracterizaria a PLR. Designado para redigir o voto vencedor o (a) Conselheiro(a) Kleber Ferreira de Araújo.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

CÓPIA

## Relatório

O presente Auto de Infração de obrigação principal, lavrado sob o n. 37.298.521-1, em desfavor da recorrente, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, inclusive adicional de 2,5% previsto no art. 22, § 1º da Lei 8212/91 incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, no período de 03/2005 a 12/2006.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 75 a 95, os fatos geradores apurados durante o procedimento fiscal, consistem:

- a. Remunerou seus segurados empregados sob a forma de vale transporte pago em dinheiro;
- b. Remunerou seus segurados empregados sob a forma de "Abono Único";
- c. Remunerou seus segurados empregados através de "Participação nos Lucros ou Resultados";
- d. Remunerou indiretamente seus segurados contribuintes individuais (Diretores) através da utilização de veículos e da concessão de alimentação/restaurantes;
- e. Remunerou seus segurados empregados sob a forma de "Bônus de Contratação" e de "Bônus de Permanência";

Descreveu ainda, o referido relatório de forma pormenorizada os elementos de convicção para considerar os valores como salário de contribuição.

### **VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO – PERÍODO DE 03/2005**

**A 12/2006** - Foi constatado nesta Auditoria Fiscal que a empresa remunerava seus segurados empregados em Folha de Pagamento, a título de Vale transporte, contrariando os dispositivos legais pertinentes, sendo os valores apurados em contas contábeis.

Considerando que a empresa possuía liminar (ação 2001.03.99.000006-2 – Processo de origem 96.0006508-0), fl. 115 a 119, para que não sofresse autuações à título de reembolso-transporte, importante destacar que em 30 de setembro de 2008 a ação foi julgada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, tendo sido proferido acórdão dando provimento à apelação do Instituto Nacional do Seguro Nacional, com remessa oficial para reformar a sentença, CASSANDO A LIMINAR, nos seguintes termos:

*"Nenhum fundamento jurídico válido revela a generosa sentença de fls. 333/336, a qual chancelou a liminar que livrou a impetrante para todo o sempre de recolher a contribuição questionada (fls. 304), quando na verdade nem isso foi pedido pela autora (fls. 17/15, nº 1).*

*Conforme o exposto, dou provimento à apelação do Instituto Nacional do Seguro Social bem como a remessa oficial para reformar a sentença, cassando a liminar."*

Uma vez que a liminar foi cassada, o crédito tributário referente ao vale-transporte encontra-se exigível, não havendo óbice à constituição do presente crédito previdenciário que tem por fato gerador o pagamento aos segurados empregados de remuneração sob a forma de vale transporte em pecúnia.

**ABONO ÚNICO – PERÍODO DE 10/2005 A 08/2006** - Foi constatado nesta Auditoria Fiscal, por meio das Folhas de Pagamento e dos Registros Contábeis, apoio financeiro a empregados sob a forma de concessão de "Abono Único".

Pode-se observar que a concessão dessa verba decorre de obrigação prevista em Convenção Coletiva de Trabalho, que nada mais é do que a junção de vontades, cuja vigência restringe-se às partes que a subscreveram, não produzindo qualquer efeito perante o fisco.

Portanto apenas a lei poderia determinar se os abonos são ou não desvinculados do salário. Aquele que advir de outra fonte obrigacional, como a Convenção Coletiva de Trabalho, será salário-de-contribuição. A natureza do abono, conforme previsto no § 1º do artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho — CLT, é de ser parte integrante do salário.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS – PERÍODO DE 03/2005 A 12/2006 -**

Na auditoria-fiscal realizada foi constatado o pagamento de incentivos aos segurados empregados sob a forma de Participação nos Lucros ou Resultados. Os pagamentos das participações foram realizados com base tanto nas Convenções Coletivas de Trabalho — CCT quanto nos Planos Próprios mantidos pelo contribuinte.

31. Foram utilizadas as seguintes rubricas da folha de pagamentos para remunerar os segurados empregados: a. 005003 — Adiant.Part.C.Result.; b. 005028 — Dit. PR/PB Credicard; c. 005030 — Part. Res. Qto. Custa; d. 005158 — Antecip.Part.C.Result; e. 005958 — Antecipação PLR CCT; f. 005974 — PLR Cony Coletiva; g. 005993 — Particip. Resultados; h. 006430 — Compl. PR; e i. 006431 — Compl. PLR.

Das Convenções Coletivas de Trabalho — CCT - Foram utilizados os seguintes parâmetros para os pagamentos da participação nos lucros ou resultados com base nas CCT's, que foram pactuados com os Sindicatos dos Empregados em Estabelecimentos Bancários:

**a. Convenção PLR 2005/2006:**

i. Pagamento, até 03/03/2006, limitado ao valor individual de R\$ 5.310,00 (Cinco mil trezentos e dez reais);

ii. Se o total da participação for inferior a 5% (cinco por cento) do Lucro Líquido do exercício de 2005, há uma majoração do valor, limitado individualmente a R\$ 10.620,00 (Dez mil seiscentos e vinte reais);

iii. Antecipação, em 10/2005, do valor individual máximo de R\$ 2.655,00 (Dois mil e seiscentos e sessenta e cinco reais).

**b. Convenção PLR 2006/2007:**

i. Antecipação, em 10/2006, do valor individual máximo de R\$ 5.496,00 (Cinco mil quatrocentos e noventa e seis reais).

c. Acordo Coletivo celebrado em 21 de dezembro de 2005 com a Confederação Nacional dos Trabalhadores em Instituições Financeiras —CNTIF que prevê um adiantamento em dezembro de 2005;

d. Acordo Coletivo celebrado em 08 de fevereiro de 2007 com a Confederação Nacional dos Trabalhadores no Ramo Financeiro — CONTRAF que prevê uma antecipação em 08/2006 do valor de R\$ 360,00 (Trezentos e sessenta reais);

Dos Planos Próprios Mantidos pelo Contribuinte – Foram ainda apresentados à fiscalização programas de participação nos resultados mantidos pelo contribuinte: a. Documento elaborado pela Superintendência de Remuneração, denominado Programas de Participação dos Resultados 2005; b. Documento elaborado pela Superintendência de Remuneração, denominado Programas de Participação dos Resultados 2006;

Ressalta que os programas elaborados pela Superintendência de Remuneração, descumprindo a legislação aplicável, não demonstram a participação dos funcionários na sua elaboração, tampouco a participação de representante sindical da categoria.

Os programas são apresentados como "Sistemas de Remuneração Variável", conforme se verifica em seus índices: "Parte 1 — Sistemas de Remuneração Variável". Tanto no programa de 2005 como no de 2006 não há aposição de assinaturas, sejam elas da comissão de empregados, do representante sindical, e até mesmo dos representantes legais da autuada. Também não se faz menção a datas dos acordos.

Os programas elaborados pela Superintendência de Remuneração prevêem a participação dos empregados nos resultados; sendo assim, é prudente pensarmos que anteriormente a vigência dos programas de participação nos resultados todos os critérios que regem essa participação devam estar estabelecidos a fim de que o empregado conheça aquilo que deve ser atingido e como deve proceder para fazer jus a participação.

Não constam protocolos de arquivamento dos programas no sindicato representativo da categoria. A partir dos documentos apresentados não foram observados os seguintes requisitos legais: a. Participação dos empregados na elaboração dos planos; b. Participação do representante sindical na elaboração dos planos; c. Metas pactuadas previamente entre as partes; d. Arquivamento dos programas no sindicato representativo da categoria.

Transcreveu uma série de dispositivos legais, que descrevem a possibilidade de pagar PLR, sendo que os dispositivos legais reproduzem a previsão constitucional de que a participação nos lucros ou resultados da empresa é desvinculada de caráter remuneratório, não integrando, portanto, o salário de contribuição, desde que observe os ditames da lei específica.

Esse dispositivo estabelece que a participação nos lucros ou resultados, quando pautado em programa de metas, será objeto de negociação prévia entre a empresa e seus empregados, negociação na qual deve ter participação um representante sindical. O instrumento resultante da negociação, no qual constarão as regras sobre a participação, deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados tem como essência a retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou na realização de um resultado previamente pactuado. O seu objetivo é estimular o empenho dos trabalhadores para a geração de resultados previamente estabelecidos.

Assim, deve haver um acordo entre as partes — empresa e trabalhadores —, no qual cada um se propõe a cumprir uma obrigação. A empresa deve conceder o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados se os trabalhadores atingirem uma meta pré-estabelecida.

No caso concreto, comparativamente com os ditames legais, ocorreram as seguintes violações da Lei nº 10.101/2001:

O artigo 2º dispõe que as partes, de comum acordo, devem escolher um dos instrumentos previstos para o pagamento da participação, ou seja, devem optar entre a convenção coletiva de trabalho e o plano próprio mantido pela empresa. A autuada efetuou os pagamentos segundo os dois instrumentos.

Art. 2º da lei 10.101 dispõe que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II - convenção ou acordo coletivo.

b. No inciso I do artigo 2º acima transcrito, há a obrigatoriedade da participação de uma comissão escolhida pelas partes, com a participação de um integrante do sindicato na negociação da participação nos lucros ou resultados. No plano mantido pela autuada inexistem registros dessas participações.

c. O § 1º do artigo 2º dispõe que, sendo utilizado os critérios e condições atinentes a programas de metas, resultados e prazos, devem eles ser pactuados previamente, ou seja, pretende-se que o empregado esteja ciente daquilo que deve produzir para fazer jus à participação. O plano mantido pela autuada, claramente baseado em cumprimento de metas, não respeitou essa condição, vez que não foi possível a verificação de um pacto, muito menos previamente estabelecido.

Art. 2º s' I 2 Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto afixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. (grifo nosso)

d. O § 2º do artigo 2º dispõe que o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. Dos programas apresentados a fiscalização não fazem parte protocolos de arquivamento no sindicato.

O § 2º do artigo 3 impede o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. A autuada efetuou pagamentos três vezes no mesmo ano civil conforme descrito abaixo:

i. 2005: fevereiro (rubricas 5030 e 5974), agosto (rubrica 5993) e outubro (rubrica 5958) e dezembro (rubrica 5158);

ii. 2006: fevereiro (rubricas 5974 e 5993), agosto (rubricas 5003 e 5993) e outubro (rubrica 5958).

Portanto, está clara a caracterização da participação nos lucros ou resultados como parcela integrante do salário de contribuição, haja vista o não atendimento dos requisitos legais.

Sendo assim, o pagamento de parcela referente A. participação nos lucros ou resultados que não observe os ditames da legislação específica, seja através de convenção coletiva de trabalho seja através de plano próprio mantido pelo contribuinte, como é o presente caso concreto, integra o salário de contribuição, devendo sobre esses valores incidir as contribuições previdenciárias.

**BENEFÍCIOS INDIRETOS A DIRETORES E CONSELHEIROS – PERÍODO DE 03/2005 A 12/2006** - Durante o curso da ação fiscal verificou-se que o contribuinte ora autuado remunerou indiretamente seus Diretores Estatutários e membros do Conselho de Administração através das seguintes condutas: a. Custeio das despesas referentes à utilização do Restaurante Social/VIP; b. Custeio das despesas referentes à utilização de veículos. Os fatos mencionados no item anterior passam a ser tratados individualmente a seguir.

- **RESTAURANTE SOCIAL/VIP (ALIMENTAÇÃO)** - Na auditoria-fiscal realizada foi constatado o pagamento de salário utilidade (salário indireto) referente à alimentação dos diretores estatutários e membros do conselho de administração (administradores) ofertada *in natura* através de refeições nos seus restaurantes custeados pela empresa, denominados Restaurante VIP e Restaurante Social.

O uso dos restaurantes é exclusivo para as pessoas ocupantes dos cargos mencionados no item anterior, conforme política interna do contribuinte. Todas as despesas do Restaurante VIP são custeadas pelo contribuinte, não ocorrendo nenhum desconto ou pagamento por parte dos segurados. As despesas são registradas na conta contábil 8255.001/3 — Despesa Alimentação Diretoria/Conselho/Indedutíveis — Restaurante VIP/Copa VIP.

Os Diretores e membros do conselho que desejarem utilizar os serviços do Restaurante Social podem fazê-lo normalmente, visto que todas as despesas também serão custeadas pela empresa, contabilizando os gastos na conta 8255.002/1 — Despesas Alimentação Diretoria/Conselho Conselho/Indedutíveis — Restaurante Social.

- **VEÍCULOS** - Foi constatado nesta Auditoria Fiscal, por meio dos Registros Contábeis e Fiscais, apoio financeiro indireto a diretores estatutários e membros do conselho de administração (administradores) sob a forma utilização de veículos da frota do contribuinte. O contribuinte custeia a utilização dos veículos nos seguintes aspectos: a. concessão do veículo propriamente dita; b. combustíveis; c. manutenção de. seguros; e. IPVA; f. outras despesas diversas.

A partir da leitura dos dispositivos legais citados verifica-se que somente não se sujeitam à incidência das contribuições previdenciárias os ressarcimentos de despesas pelo uso do veículo do segurado, quando comprovadas, o que não se aplica ao presente autuação pois: a. Os veículos fazem parte do ativo do contribuinte, não são de propriedade dos

empregados; b. Não houve ressarcimento de despesas pelo contribuinte, mas sim custeio das despesas incorridas pela utilização de seus próprios veículos.

Dessa forma, é forçoso convir que a concessão desses veículos, que permaneciam com os segurados por tempo integral, sem que estes tivessem despesa com sua manutenção, configura espécie de salário e está relacionada A existência de ganho econômico para o segurado. Por essa razão, os valores relativos A concessão de veículos se revestem de caráter remuneratório, motivo pelo qual sobre os mesmos devem incidir as contribuições previdenciárias objeto do presente lançamento.

**BÔNUS DE PERMANÊNCIA – PERÍODO DE 03/2005 A 12/2006/BÔNUS DE CONTRATAÇÃO – PERÍODO DE 06/2005 A 12/2006** - Foi constatado nesta Auditoria Fiscal, por meio dos Registros Contábeis e Fiscais, que a empresa remunerava seus segurados empregados a título de Bônus de Contratação e de Bônus de Permanência.

O Bônus de Contratação, também conhecido por *hiring bonus*, revela-se como um "prêmio", previamente pactuado, pela transferência do empregado de uma outra empresa para compor o quadro de funcionários da autuada, representando um acréscimo patrimonial para o beneficiário do seu pagamento.

Já o Bônus de Permanência, também conhecido por Bônus de Retenção, revela-se como um "prêmio" pela permanência do empregado na empresa durante determinado período de tempo, passado ou futuro, previamente pactuado, representando um acréscimo patrimonial para o beneficiário do seu pagamento.

A verba paga aos segurados empregados, seja a título de Bônus de Contratação, seja a título de Bônus de Permanência, devem integrar o salário de contribuição devido ao seu caráter contraprestacional, pois a primeira corresponde, claramente, a um bônus antecipado, que visa remunerar o empregado recém-contratado pelos serviços que prestará ao longo do contrato de trabalho, enquanto que a segunda visa a manutenção de determinado profissional nos quadros do contribuinte, pela sua importância nos serviços já prestados ou nos projetos futuros.

A base de cálculo, utilizada para o cálculo do crédito previdenciário, é composta pelos levantamentos "05 — Bônus de Permanência" e "14 - Bônus de Contratação". O montante lançado como base de cálculo neste Auto de Infração a título de Bônus de Permanência refere-se aos valores lançados na conta contábil 8392.961-2 — Outras Despesas Operacionais — Bônus de Permanência.

Já o montante lançado como base de cálculo neste Auto de Infração a título de Bônus de Contratação refere-se aos valores lançados na conta contábil 8262.095-6 — Despesas de Pessoal Proventos — Bônus/Novos Funcionários.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 28/09/2010, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 04/10/2010.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 522 a 558.

Foi exarada a Decisão-Notificação - DN que confirmou a procedência do lançamento, fls. 861 a 885.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS*  
*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006*  
*CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. É legítimo o lançamento fiscal efetuado com supedâneo em documentação idônea e de acordo com as premissas legais de ocorrência do fato gerador das contribuições.*

*DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.*

*SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. Considera-se salário-de-contribuição do empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o triênio, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. Integram o salário -de-contribuição as verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pagas em desacordo com a legislação correlata, recebendo a incidência das contribuições sociais previdenciárias e das destinadas a outras entidades (terceiros). Art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91 e Art. 214, § 90, X, e § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.*

*BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA. O pagamento de bônus de contratação a profissional, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, corresponde, por seu caráter contraprestacional, a remuneração antecipada, integrando, por isso, o salário -de-contribuição previdenciário. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Decreto 3.048/99.*

*ALIMENTAÇÃO "IN NATURA". A alimentação "in natura" fornecida aos segurados em desacordo com o PAT constitui verba integrante do salário-de-contribuição das contribuições previdenciárias. Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea "c".*

*DESPESAS COM VEÍCULO DA EMPRESA. INCIDÊNCIA. Todas as despesas incorridas com veículo da empresa entregue a contribuinte individual a seu serviço para utilização em tempo integral integram sua remuneração, sobre a qual incidem as correspondentes contribuições previdenciárias. Lei 8.212/91, art. 28, III.*

*PROVISÃO. INCIDÊNCIA. A provisão corresponde a uma reserva de valor lançada na contabilidade para atender a*

*uma despesa provável que, não tendo sido estornada ou revertida ao final do exercício, configura-se como obrigação ocorrida, independentemente de quando paga, pelo princípio contábil da competência; quando constituir-se em parcela integrante do salário-de-contribuição, sobre a provisão incide a contribuição previdenciária na competência em que tenha sido registrada na contabilidade.*

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS PATRONAIS.** *Tendo a empresa remunerado seus segurados com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, caput, da Lei 8.212/91.*

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA ADICIONAL.** *Tendo a empresa do ramo financeiro remunerado seus segurados com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento da contribuição adicional incidente sobre tais valores, conforme determina o art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91.*

**AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA.** *A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, conforme art. 126, § 3º, da Lei n.º 8.213/91, combinado com o art. 307 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99. O julgamento administrativo limitar-se-á 6. matéria impugnada, distinta da constante do processo judicial. O processo administrativo terá prosseguimento regular em relação à matéria diferenciada.*

**INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA.** *No lançamento de ofício, não há previsão legal de aplicação, sobre a multa, de juros de mora, os quais incidem somente sobre o valor originário atualizado da contribuição. Lei 8.212/91, art. 34; Decreto 3.048/99, art. 239, II, e art. 242, § 2º.*

#### *Impugnação Improcedente*

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 888 a 923, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, senão vejamos:

1. A Fiscalização lavrou o presente ATOP sem motivação, já que lançou a contribuição previdenciária referente as refeições dos diretores ignorando disposição expressa do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, que prevê isenção da parcela *in natura* recebida de acordo com programas de alimentação; imotivada também a exigência tributária sobre o bônus de permanência, que sequer foi paga nos anos objeto de autuação, constando apenas de

provisão; foram, assim, descumpridos os requisitos exigidos pelo art. 142 do CTN, prejudicando o direito de ampla defesa e contraditório da Impugnante;

2. Sendo certo que o auto de infração abarca o ato de lançamento denominado "de ofício", ele deveria conter todos os elementos necessários à identificação precisa da obrigação tributária, de acordo com o que determina o artigo 142 do CTN. No entanto, não foi o que correu no caso em tela!
3. No que tange à parte da autuação referente aos benefícios indiretos para diretores e conselheiros, a fiscalização entendeu que as despesas contabilizadas como alimentação ofertada *in natura* para os diretores e membros do conselho, servidas no Restaurante VIP e Restaurante Social, seriam base de cálculo da contribuição previdenciária.
4. Em conformidade com o artigo 142 do CTN, o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e determinar a matéria tributável atividade vinculada e obrigatória. Assim, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária caberia à administração efetuar o lançamento para fins de constituição do crédito tributário, observados os princípios pertinentes à atividade da administração.

#### Da decadência

5. Com a edição recente da Súmula Vinculante nº 8, o Supremo Tribunal Federal - STF declarou inconstitucional o art. 45 da Lei 8.212/91, impondo As contribuições previdenciárias o prazo decadencial de 5 anos previsto no CTN, de modo que, tendo a ciência da autuação fiscal ocorrido em 04/10/2010, foi alcançado pela decadência o período até 09/2005, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, já que houve o recolhimento antecipado, no período autuado, das contribuições sobre as verbas consideradas "salariais" pela Impugnante;

#### Dos créditos com exigibilidade suspensas

6. O lançamento deveria ter sido lavrado com exigibilidade suspensa para os fatos geradores referentes ao VT e ao Abono Único, pois, no primeiro caso, embora tenha sido cassada a liminar concedida em MS, a autuada procedeu ao depósito judicial das contribuições do período de 05/2004 a 12/2009 (anexada a respectiva guia e planilha de composição às fls. 563/564), e, no segundo caso, a Impugnante questiona a incidência de contribuição sobre tal abono na ação judicial nº 2003.61.00.004704-3, com sentença procedente no período autuado (documentos As fls. 567/571);

#### Da Participação no Lucros ou Resultados

7. Os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, por sua natureza não-contraprestativa e não-habitual, estão excluídos do conceito de remuneração, além de constarem expressamente do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, que retira do campo de incidência previdenciária as verbas lá elencadas, entre elas a participação paga de acordo com a legislação específica, no caso, a Lei 10.101/2000, cujas determinações foram todas atendidas;
8. Contrariamente ao argumentado pela Fiscalização, a citada Lei não exige, na negociação da participação nos lucros ou resultados, a opção entre a CCT e o plano próprio mantido

pela empresa, sendo que na autuação ora impugnada, os planos próprios foram validados em **acordo coletivo** entre a Autuada e o sindicato dos empregados, no qual está devidamente arquivado (fls. 587/592), ou seja, tanto a PLR, estipulada em CCT, como o denominado PR (plano próprio) estão inseridos no inciso II do art. 2º da Lei 10.101/2000, não se aplicando o disposto no inciso I, de modo que prescinde-se da exigência de uma comissão de empregados com participação sindical;

9. Deve o presente lançamento ser anulado, nos termos do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto 70.235/72, visto ter sido lavrado, entre outros motivos alegados pelo Auditor-Fiscal autuante, por não haver sido previamente pactuado o plano próprio (PR) mantido pela Autuada, quando esta, de fato, em nenhum momento da fiscalização foi intimada a apresentar os contratos de metas elaborados pelos funcionários, incorrendo em inaceitável inversão do ônus da prova; de todo modo, tais documentos foram anexados aos autos (fls. 629/829), para demonstrar que os contratos de metas e os programas de PR, dos quais os empregados tomaram ciência, foram previamente estabelecidos e subsequentemente aplicados para fins de pagamento dessa verba;
10. Tendo-se valido de dois programas de participação nos lucros ou resultados, o plano próprio (PR) e o plano estipulado em CCT (PLR), entende a Impugnante não haver violado a periodicidade de pagamentos de até duas vezes ao ano, exigida pela Lei 10.101/2000, pois cada um desses programas, individualmente, contempla apenas duas parcelas anuais; ocorre que a PLR, obrigatória e extensiva a todos os empregados, é definida em CCT para toda a categoria bancária, em longas e complexas negociações entre sindicatos patronais e profissionais, que fogem ao controle direto da Impugnante, tendo como único balizador o alcance de determinado lucro global, sendo que a PR, validada pelo sindicato profissional, visa estimular gerentes e executivos-chave da organização a buscarem resultados diferenciados nas suas áreas de atuação, pactuados em contratos de metas, oferecendo-lhes recompensa bem mais vantajosa que a PLR, de modo que o cronograma de pagamentos de ambas pode ou não coincidir; reconhece a Autuada que esse descompasso de cronogramas resultou, em 2005, em mais de dois pagamentos anuais para 30% dos seus empregados, o que, entretantes, não permite caracterizá-los como salário indireto, com base em um rigor excessivo no atendimento a formalidades legais, por ter buscado dar aos seus empregados a possibilidade, através da PR, de exercício mais efetivo do seu direito à participação nos lucros ou resultados, trazendo-lhes uma negociação mais vantajosa que a PLR pactuada entre sindicatos através de CCT; na pior das hipóteses, deveria a Fiscalização ter exigido as contribuições somente sobre aqueles pagamentos que superaram a periodicidade-limite de duas vezes ao ano, excluindo as parcelas pagas dentro do intervalo correto;

#### Dos gastos com veículos

11. A disponibilização de veículos da empresa para utilização em atividades necessárias ao negócio não configura salário-utilidade, pois não possui natureza remuneratória, tratando-se de valor despendido pelo empregador **para** a viabilização do trabalho e não a título de contraprestação **pelo** trabalho, não tendo sido aos diretores pagos ou creditados valores com este propósito; súmulas do Tribunal Superior do Trabalho — TST firmaram o entendimento de que a utilização de veículo concedido pela empresa para o trabalho não constitui salário-utilidade, ainda que seja o mesmo atividades particulares;
12. Das despesas com alimentação também aplicado em 2.9. a Impugnante está regularmente inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT, inclusive em relação aos diretores não empregados e conselheiros (fls. 830/831), o que a credencia à isenção previdenciária prevista na alínea "c" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91; além disso, a

jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça — STJ pacificou o entendimento de que quando a própria alimentação é fornecida *in natura* pela empresa, não sofre incidência de contribuição previdenciária, esteja ou não o empregador inscrito no PAT;

Dos bônus de contratação e de permanência

13. O bônus não deve sofrer incidência de contribuição previdenciária, pois não se enquadra no conceito de remuneração, já que não é pago como contraprestação ao serviço prestado pelo empregado, como reconhece a própria Fiscalização ao classificá-lo como "prêmio. O bônus de contratação é uma verba prévia ao contrato de trabalho, que não pode ser entendida como remuneração antecipada, visto que o beneficiário sequer é empregado da empresa pagadora.
14. Conforme já demonstrado no item 2.3, o bônus de permanência sequer foi pago no período autuado, conforme documentos às fls. 832/837, o que demonstra a inocorrência do fato gerador.

Do Seguro de Acidente do Trabalho

15. Demonstrada a impossibilidade de todas as verbas ora discutidas integrarem a base de cálculo da contribuição previdenciária, não pode ser exigida a alíquota de 1% a título de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT.

Do adicional de 2,5%

16. É inconstitucional a exigência da alíquota adicional de 2,5% na contribuição previdenciária das instituições financeiras, pois fere os princípios da igualdade e da isonomia, já que não há diferença entre a folha de salários de uma instituição financeira e de uma empresa de outro ramo de atividade, assim como não se vislumbra correlação lógica e nem previsão constitucional dessa distinção em função de perspectiva de rentabilidade, que, por óbvio, depende do ambiente sócio-económico do País, fator que foge ao controle das instituições financeiras; ao contrário, é facilmente perceptível que a atividade financeira enseja menor demanda de serviços da Seguridade Social, em função de condições de trabalho freqüentemente mais salubres que as verificadas, por exemplo, em ambiente industrial;

Da incidência de juros sobre a multa de ofício.

17. No lançamento de ofício, tanto a multa, que tem caráter de penalidade, como os juros de mora, que indenizam o Fisco pelo pagamento fora do prazo estipulado, aplicam-se isoladamente sobre a obrigação principal, não havendo previsão legal incidência dos juros sobre a multa, conforme ocorrido no presente AIOP.

DO PEDIDO

18. Requer o recorrente seja acolhida a preliminar de cerceamento de defesa para reconhecer a nulidade do presente AIOP, ou, se assim não for, seja reconhecida a decadência parcial dos valores autuados e, no mérito, seja o auto julgado totalmente improcedente.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 892. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

### **DAS QUESTÕES PRELIMINARES:**

Alegando ainda nulidade, argumenta o recorrente que o procedimento administrativo adotado não poderia ser realizado da forma como foi, independente da causa, legal ou contratual, o que malfez o princípio do devido processo legal, posto que não houve a devida motivação, ou mesmo fundamentação para que se apurasse determinadas verbas como salário de contribuição.

Quanto as ditas alegações, em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa, conforme alegado pela recorrente.

Observa-se anexo ao relatório fiscal e mencionado no corpo do próprio relatório as autorizações por meio da emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 45 a 46, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento.

Foi realizada a devida intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação Fiscal, fl. 47 a 72, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária, inclusive solicitando esclarecimentos sobre diversos pontos apurados durante o procedimento quanto a não contabilização de valores.

Foi realizada a conclusão dos trabalhos com a emissão do Termo de Encerramento, fl. 73, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida indicação dos motivos que ensejaram a autuação, entendo que razão não assiste ao recorrente.

Quanto à necessidade de justificativa para realização de auditoria, destaca-se que a autoridade fiscal possui competência para verificar o fiel cumprimento da legislação previdenciária. Ademais, o próprio conceito de auditoria descrito na IN 03/2005 esclarece seu objetivo.

*Art. 570. A Auditoria-Fiscal Previdenciária - AFP ou Fiscalização é o procedimento fiscal externo que objetiva*

*orientar, verificar e controlar o cumprimento das obrigações previdenciárias por parte do sujeito passivo, podendo resultar em lançamento de crédito previdenciário, em Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, em lavratura de Auto de Infração ou em apreensão de documentos de qualquer espécie, inclusive aqueles armazenados em meio digital ou em qualquer outro tipo de mídia, materiais, livros ou assemelhados.*

Simplesmente alegar, sem demonstrar o cumprimento da legislação, ou mesmo quais os vícios contidos no lançamento não servem como meio para anular o lançamento. Note-se que o relatório fiscal, encontra-se detalhado, por rubrica, permitindo ao recorrente o exercício do amplo direito de defesa, razão porque correto foi o procedimento adotado.

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, ou a ausência de contabilização do movimento real da empresa, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

*Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.*

### **DA DECADÊNCIA**

Quanto a decadência, entendo que razão não assiste ao recorrente para que se determine a decadência a luz do art. 150, § 4º do CTN, conforme se demonstra a seguir.

Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento, quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n º 8, senão vejamos:

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

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

***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.*

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N.º 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISSCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.*

*1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora,*

com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais

*apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora*

*do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a **notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998**; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. **Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos imponíveis apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.** 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido. **(GRIFOS NOSSOS)***

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: “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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed. Max Limonad, págs. 163/210).

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciária definindo remuneração como algo global, é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (ABONO, VALE TRANSPORTE EM DINHEIRO, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, PRÊMIOS, PLR). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP. Ou seja, houve o efetivo recolhimento, mesmo que parcial, apenas sobre as verbas descritas em GFIP, que nada mais são do que os fatos geradores reconhecidos pelo recorrente.

Quando não há o reconhecimento de verbas como salário de contribuição, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal, terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera como contribuição devida.

No caso ora em análise, identificamos diversos “pagamentos indiretos”, ou seja salários indiretos, nos quais o próprio recorrente entende não existir contribuição, posto se tratar de verbas sem natureza salarial.

Afasta-se, aqui a aplicação do art, 150, § 4º, pois como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar, chegar antes de; anteceder. Ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição una, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexivo ou complessivo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173, I do referido diploma.

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 28/09/2010, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 04/10/2010. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 03/2005 a 12/2006, sendo assim, não há reparo a ser feito na Decisão de 1 instância, posto que a luz do art. 173, I a decadência só alcançaria períodos anteriores a 11/2004, período esse não incluído na AIOP em tela.

Superadas as preliminares, passo ao exame do mérito

### **DO MÉRITO**

No mérito, foram atacados os salários indiretos considerados pela auditoria fiscal, como salário de contribuição para efeitos previdenciários. Porém antes mesmo de apreciar cada um dos fatos geradores isoladamente, convém apreciar o conceito de salário de contribuição e remuneração.

### **DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO**

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.*

Como o lançamento envolve ainda contribuições sobre os pagamentos feitos a contribuintes individuais faz-se conveniente apreciar o salário de contribuição e também em relação a estes segurados. Para os trabalhadores contribuintes individuais, o art. 28, III da referida lei, assim dispõe:

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

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º;*

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*

***c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;***

*d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*

*2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;*

*3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*

*4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*

*5. recebidas a título de incentivo à demissão;*

*6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;*

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

*8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;*

*9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;*

***f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;***

*g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*

*i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*

***j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;***

***l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)***

*m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Assim, ao não cumprir os dispositivos legais quanto a concessão dos benefícios, assumiu o recorrente o ônus de ter os valores dos benefícios integrando o conceito de salário de contribuição, quando pago em desacordo com as respectivas leis. Não há de se argumentar que existia previsão em acordos ou convenções coletivas de trabalho, posto que esses instrumentos de negociação coletiva são válidos para normatizar direitos trabalhistas e não os reflexos desses nas parcelas que compõem a base de cálculo de contribuições previdenciárias.

### **DO VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO**

No caso do lançamento de contribuições à título de Vale Transporte pago em Dinheiro relevante informar que a impugnante questiona a incidência de contribuição sobre tal verba na ação judicial nº ação 2001.03.99.000006-2 – Processo de origem 96.0006508-0, fls. 115 a 119.

Dessa forma, considerando que a base de cálculo que fundamenta o lançamento é a mesma, a discussão acerca da natureza salarial da verba, também deve observar a decisão na esfera judicial, não podendo ser seu mérito apreciado na esfera administrativa.

No mesmo sentido, posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 1 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

#### **SÚMULA Nº 1**

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.*

Face o exposto deixo de apreciar o mérito com relação a incidência de contribuições sobre a verba “vale transporte pago em dinheiro”

### **DO ABONO**

No caso do lançamento de contribuições à título de Abono Único, relevante informar que a impugnante questiona a incidência de contribuição sobre tal verba (abono) na ação judicial nº 2003.61.00.004704-3, com sentença procedente no período autuado (documentos às fls. 567/571).

Dessa forma, considerando que a base de cálculo que fundamenta o lançamento é a mesma, a discussão acerca da natureza salarial da verba, também deve observar a decisão na esfera judicial, não podendo ser seu mérito apreciado na esfera administrativa.

No mesmo sentido, posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 1 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

### **SÚMULA Nº 1**

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.*

Face o exposto deixo de apreciar o mérito com relação a incidência de contribuições sobre a verba “abono”.

### **ALIMENTAÇÃO FORNECIDA AOS DIRETORES**

Quanto a este ponto argumentou em síntese o recorrente que há isenção previdenciária para referida verba prevista na alínea "c" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91; além disso, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça — STJ pacificou o entendimento de que quando a própria alimentação é fornecida *in natura* pela empresa, não sofre incidência de contribuição previdenciária, esteja ou não o empregador inscrito no PAT.

Neste ponto, embora entenda que a decisão de 1 instância encontra-se em perfeita consonância com os dispositivos legais, entendo existir uma questão nova que deve ser levado em consideração para o julgamento da referida verba, qual seja a publicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 03/2011, abaixo transcrito?

### ***ATO DECLARATÓRIO Nº 03 /2011***

*A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: nas ações judiciais que visem obter a*

*declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.*

*JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/11/2007).*

*Brasília, 20 de dezembro de 2011.*

*ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO*

*Procuradora-Geral da Fazenda Nacional*

Face o exposto, considerando tratar-se de fornecimento de alimentação in natura, por fornecer a empresa alimentação em restaurante diferenciado aos diretores, entendo aplicável o dito parecer, excluindo do lançamento as contribuições sobre a verba “alimentação fornecida aos diretores”.

### **DOS VEÍCULOS FORNECIDOS AOS DIRETORES**

Em seu recurso destaca o recorrente que diversamente do alegado pela fiscalização, a disponibilização de veículos da empresa para utilização em atividades necessárias ao negócio, não configura "salário utilidade", não se sujeitando incidência da contribuição previdenciária em questão, pois não possui natureza remuneratória.

Segundo o recorrente, trata-se de um valor despendido pelo empregador para a viabilização do trabalho, e não pelo trabalho a título de contraprestação do serviço prestado. Não teria cabimento, naturalmente, que o próprio prestador do serviço arcasse com o desgaste de veículo próprio para realização de atividades da empresa, salvo se fosse reembolsado para tanto. Em razão disso, o recorrente concedeu veículo para a utilização nas atividades da empresa.

Quanto a essa matéria, entendo que razão assiste em parte ao recorrente. O auditor apurou contribuições, por entender que apenas o reembolso de despesas do empregado poderia estar excluído do conceito de salário de contribuição, o que venho a discordar, posto que existe outro dispositivo legal que também refere-se ao assunto e oferta guarida a tese exposta pelo recorrente.

Para o caso concreto, entendo que o automóvel fornecido pelo empregador, só não será considerado salário de contribuição, quando fornecidos nos exatos termos do § 9º do art. 28, “r” da lei, ou seja: “r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;

O argumento da empresa de que os veículos eram fornecidos para o desempenho do trabalho, razão porque arcava com todas as despesas se coaduna com o disposto na legislação, na medida que foram trazidos argumentos de que o carro era utilizado para o trabalho.

Neste ponto, também entendo aplicável, mesmo que por exceção a regra, o disposto na súmula 367 do TST, para demonstrar que o relevante é definir a natureza da utilidade fornecida.

*"A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja utilizado pelo empregado também em atividades particulares."*

Assim sendo, entendo que não há como manter dito levantamento, posto que o argumento trazido basicamente pelo auditor é: por ser carro da empresa, já estaria excluído do premissões do art. § 9º do art. 28. Não estou com isso afirmando que o valor da utilidade veículo aqui descrita, não possa ser configurado como salário de contribuição, mas neste caso, competiria a autoridade fiscal demonstrar que o veículo não era utilizado "para" o trabalho, ou que simplesmente era uma vantagem oferecida "pelo" trabalho, como já demonstrado por outros auditores em lançamento da mesma espécie.

Dessa forma, entendo que deva ser excluído do lançamento os fatos geradores descritos nesse levantamento.

### **DO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E DO BÔNUS DE PERMANÊNCIA**

Especificamente com relação ao bônus de contratação, ressalta o recorrente que a própria fiscalização, ao afirmar que o bônus de contratação é um "prêmio", previamente pactuado, pela transferência do empregado de outra empresa para compor o quadro de funcionários do Impugnante, reconhece que não se trata de pagamento como contraprestação do serviço realizado.

Quanto a esse fato gerador, entendo que razão não assiste ao recorrente, posto que não apresentou argumentos suficientes para desconstituir o lançamento.

Entendo que a natureza atribuída pela autoridade fiscal, nomeando a verba com uma espécie de prêmio, para atrair bons funcionários para a recorrente, encontra-se, sem dúvida, dentro do conceito do salário de contribuição, posto que nada mais é do que um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação, ou mesmo expectativa desta.

Atribuindo-lhe a natureza de prêmio, bônus, ou mesmo estimula à contratação ou permanência na empresa, entendo que os pagamentos feitos à título de premiação constituem sim, salário de contribuição, portanto não assiste razão ao recorrente quanto a inexigência de contribuições sobre os valores pagos à esse título.

O ponto chave é a identificação do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Conforme já amplamente discutido acima para, o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, seja em que momento da contratação esses pagamentos ocorram, posto que pagamentos em contratos prévios, com a conotação de estímulo para um trabalho ou mesmo vínculo que logo a seguir irá se concretizar, acabar por estar incluído no conceito de remuneração.

A definição de "prêmios" dada pela recorrente não se coaduna com a de verba indenizatória, mas, com a de parcelas suplementares pagas em razão do exercício de atividades que ocorreram ou que venham a ocorrer.

O ilustre professor Maurício Godinho Delgado, em seu livro "Curso de Direito do Trabalho", 3ª edição, editora LTr, pág. 747, assim refere-se ao assunto:

(...)

*Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa.(...)*

*O prêmio, na qualidade de contraprestação paga pelo empregador ao empregado, têm nítida feição salarial. (...)*

Os prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um “plus” em função do alcance de metas e resultados, ou como no caso em questão pela manutenção na empresa, ou pela escolha da mesma para trabalhar. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao empregado.

Segundo o professor Amauri Marcaro Nascimento, em seu livro Manual do salário, Ed. Ltr, p. 334, nestas palavras

*“Prêmio é modalidade de salário vinculado a fatores de ordem pessoal do trabalhador, como produtividade e eficiência. Os prêmios caracterizam-se por seu aspecto condicional, sendo que uma vez instituídos e pagos com habitualidade não podem ser suprimidos .”*

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito remuneração. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Entendo que o conceito de “habitual”, suscitado pelo recorrente para afastar a incidência de contribuições não se coaduna, com a regra descrita na lei 8212/91. O termo eventual não está relacionado ao número de vezes, mas a correlação direta entre o fornecimento da verba e a prestação de serviços. Ou seja, caso o pagamento não possua qualquer correlação com o trabalho prestado, não sofrerá a incidência de contribuição por tratar-se de uma verba eventual. Porém o conceito de prêmio, como o fornecimento pela empresa recorrente, possui relação direta com o contraprestação de serviços, já que o pagamento nada mais é do que um incentivo, seja para contratação, ou mesmo para que se evite o desligamento do empregado da empresa. Por isso a referida verba, independente do número de vezes possui natureza salarial, e por consequência, constitui base de cálculo de contribuição previdenciária.

Cabe destacar nesse ponto, que os conceitos de salário e de remuneração não se confundem. Enquanto o primeiro é restrito à contraprestação do serviço devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, em virtude da relação de emprego; a remuneração é mais ampla, abrangendo o salário, com todos os componentes, e as gorjetas, pagas por terceiros. Nesse sentido é a lição de Alice Monteiro de Barros, na obra Curso de Direito do Trabalho, Editora LTR, 3ª edição, página 730.

Pela análise do dispositivo legal, podemos observar que não existe nenhuma exclusão quanto aos bônus concedidos, seja aos segurados empregados ou contribuintes individuais. Assim, não estando entre as exclusões prevista na legislação não há como excluir

da base de cálculo de contribuições previdenciárias os pagamentos feitos à título de “Bônus”. Dessa forma, razão não assiste ao recorrente.

Com relação ao bônus de permanência, cabe trazer os argumentos do recorrente: “deve-se lembrar que, conforme demonstrado no tópico das nulidades, sequer houve o pagamento dessas verbas no período autuado, caracterizando-se como provisões, o que demonstra a não ocorrência do fato gerador”.

Quanto a esse argumento entendo que o assunto foi devidamente enfrentado pela autoridade julgadora, não tendo o recorrente apresentado qualquer fato novo, capaz de modificar o raciocínio ali disposto, razão porque adoto o trecho do voto da dita decisão, como razões de decidir:

*12.2. O conceito de provisão é exposto com clareza por Júlio César Zanluca, no texto "PROVISÃO X RESERVAS — DIFERENCIAÇÃO CONTABIL", disponível no endereço eletrônico.*

*"Provisão é uma reserva de um valor para atender a despesas que se esperam. A provisão visa à cobertura de um gasto já considerado certo ou de grande possibilidade de ocorrência.*

*As provisões representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos.*

*A partir do momento que essas perdas de ativos ou obrigações se tornam totalmente definidas, deixam de ser consideradas como provisões, como por exemplo: a provisão para férias se transforma em salários a pagar, a provisão para Imposto de Renda passa a ser Impostos de Renda apagar.*

*Além das citadas provisões de férias e do imposto de renda, temos outras provisões bastante comuns, como: para pagamento do 13º salário, participações dos empregados nos resultados da empresa, contribuição social sobre o lucro, etc. Tratam-se de despesas que, ainda que não pagas, configuram-se como ocorridas, pelo princípio de competência contábil." (grifos nossos)*

*12.3. A provisão se faz para passivo de prazo e/ou valor incerto, não para obrigação inexistente; se a provisão de gasto não aconteceu, deveria ter sido baixada a respectiva provisão. Não há registro de aproveitamento das referidas provisões, nem do estorno ou reversão delas, nem da sua transferência para resultado do exercício com o efeito de receita ou como abatimento do passivo no balanço; um desses registros indicaria que as mesmas perderam a razão de seu lançamento. Tendo permanecido como tais ao final do exercício, sem aproveitamento ou reversão, indicam o **reconhecimento da obrigação** — eram **remunerações efetivamente devidas** aos segurados da Impugnante.*

12.4. As obrigações previdenciárias obedecem ao regime de competência, tenham os direitos remuneratórios sido pagos ou não. Os bônus apontados como provisionados, não sendo benefícios previstos pela legislação como devidos em época própria (como, por exemplo, o 13º salário e as férias), **geram obrigações previdenciárias nas competências em que se constituem como direitos dos beneficiários, independentemente de quando pagos.**

12.5. Desta forma, incontestável o lançamento de ofício das contribuições correspondentes ao citado bônus, efetuado pelo Auditor-Fiscal autuante.

Note-se que o recorrente nada contestou nesse ponto em relação a Decisão de 1ª instância, razão porque deve ser mantido o posicionamento ali disposto, não assistindo razão ao recorrente.

### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

O primeiro argumento trazido pelo recorrente é de que os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, por sua natureza não contraprestativa e não-habitual, estão excluídos do conceito de remuneração, além de constarem expressamente do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, que retira do campo de incidência previdenciária as verbas lá elencadas, entre elas a participação paga de acordo com a legislação específica, no caso, a Lei 10.101/2000, cujas determinações foram todas atendidas.

Quanto a este primeiro argumento entendo que não assiste razão ao recorrente.

No que pertine a verba participação nos lucros e resultados, deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada. Com efeito, convém transcrever, apenas para esclarecimento, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

*(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)*

Vale ressaltar também, o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99, que traz informações relevantes a respeito do assunto.

#### **EMENTA**

**DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos**

*lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

(...)

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

*8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.*

*9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.*

*10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

*11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.*

*12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:*

*O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.*

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou*

*resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)*

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

(...)

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.*

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

*Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:*

(...)

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.*

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio

atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a legislação específica.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

*Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

(...)

*Art. 3º (...)*

*§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

(...)

*Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:*

*I – Mediação;*

*II – Arbitragem de ofertas finais.*

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Assim, totalmente descabida a alegação de que a natureza da PLR, por si só, demonstra, atrelada a falta de habitualidade, que a verba não integra o conceito de remuneração e por conseguinte o de salário de contribuição. A única forma, de desvincular os pagamentos de PLR do conceito de remuneração é observando o cumprimento dos preceitos da lei 10.101/2000.

O primeiro ponto trazido pela autoridade fiscal diz respeito a existência de dois planos concomitantes pelos quais a empresa pautou-se para realizar pagamentos aos seus empregados.

Quanto a este ponto existe o próprio reconhecimento do recorrente de que existem dois planos, que avaliados individualmente tornam-se válidos desde que cumpridos os preceitos de lei. Dessa forma, entende que não existe impedimento para que o banco realize pagamentos pautado nos 2 planos. Vejamos trecho do recurso:

*Nessa medida, fica claro que, individualmente, tanto o Programa de PR quanto a PLR atendem ao propósito de recompensar os empregados pelos lucros e resultados da empresa e atendem as condições da Lei 10.101/00. Os programas são validados em Acordo Coletivo (o caso dos Programas de Participação em Resultados Próprios - PR) ou pactuados em Convenção Coletiva (o caso dos Programas de Participação em Lucros - PLR). No caso da PR, os pagamentos contam com metas previamente pactuadas com o colaborador, conforme demonstrado.*

*Além disso, cada um dos programas prevê o pagamento vinculado ao lucro da empresa (PR e PLR).*

*Ambos os programas (PR e PLR) prevêem no máximo dois pagamentos anuais. Os cronogramas e valores de pagamento da PR e da PLR dependem essencialmente do acordado nos Programas e validado com o Sindicato, não sendo manipuláveis unilateralmente pelo Impugnante.*

Neste primeiro ponto, não tenho como concordar com o recorrente. A lei 10.101 descreve expressamente que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante UM dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo. Ou seja, ao contrário do entendimento do recorrente, para estar de acordo com a lei, e portanto desvinculado do salário as partes de comum acordo devem escolher apenas um dos instrumentos.

Nos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, duas são as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados de forma a afastar a sua natureza salarial:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (*grifo nosso*)
- Convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Dessa forma, os empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto.

Portanto, entendo que não se encontra em consonância com a lei, o pagamento baseado em dois acordos, independente de estarem os dois acordos nos estritos limites da lei (questão que será apreciada a seguir). Dessa forma, nesse ponto já houve o descumprimento da lei o que autorizaria o lançamento das contribuições, conforme realizado e trazido pelo auditor em seu relatório, posto que a empresa deveria escolher ou a comissão, com participação de um representante do sindicato, ou um dos instrumentos de negociação coletiva.

Apenas para rechaçar os argumentos de que a empresa não poderia deixar de cumprir os termos da CCT, extensível a todos os empregados da categoria, mas também tinha a intenção de valorizar e estimular o trabalho de seus funcionários, principalmente nos cargos de chefia, entendo que é possível atender as duas questões, sem estar em dissonância com a lei.

Entendo como o próprio contribuinte descreveu em seu recurso, no seu estudo acerca das negociações coletivas, não existe óbice a que uma empresa firme convenção coletiva (que é mais abrangente), e ao mesmo tempo acordo coletivo (que é mais específico). Tanto que, se existirem dois instrumentos normativos vigente ao mesmo tempo, sobre a mesma matéria, prevalecerá o que for na sua totalidade mais favorável ao empregado, descrito como “teoria do Conglobamento”. (diga-se não obrigando o empregador a cumprir os dois instrumentos, desde que abranjam os mesmos institutos). Inclusive para corroborar dita assertiva, transcrevo o art. 620 da CLT.

*Art. 620 - A condições estabelecidas em Convenção, quando mais favoráveis, prevalecerão sobre as estipuladas em Acordo.*

No caso, a próprio lei 10.101/2000, já vislumbrou a possibilidade de em existindo plano de PLR na empresa, o mesmo poderia ser compensado com as obrigações decorrentes dos instrumentos coletivos de negociação. Assim, caso desejasse efetuar PLR em melhores condições aos seus empregados a empresa, utilizando seja da comissão escolhida pelas partes, seja do acordo coletivo, poderia estabelecer programa de PLR, compensando os valores estabelecidos na convenção, o que entendo estaria dentro dos limites descritos na legislação aplicável.

*Art. 3º (...)*

*§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

Ao contrário do que tentou demonstrar o recorrente, não entendo que os programas próprios denominados “sistemas de Remuneração Variável”, estejam inseridos

dentro das possibilidades legais, para exclusão do PLR da base de cálculo de contribuições sejam elas: I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. Os planos e metas foram elaborados pela empresa unilateralmente, sem a pactuação conjunta e prévia, não houve participação do membro do sindicato, muito menos arquivamento do plano no sindicato da categoria. Da mesma forma, indicou o auditor a inexistência de datas de vigência e assinatura dos mesmos, o que em conjunto fere os ditames legais quanto ao objetivo do plano.

Da mesma forma, não acato o argumento de que o contribuinte não fora intimado a apresentar o controle de metas, tendo dessa forma se invertido o ônus da prova. Nesse sentido, já se manifestou a autoridade julgadora, inclusive indicando no Termo de Intimação para apresentação de documentos, as solicitações quanto aos planos de PLR planos próprios e CCT. Vejamos trecho da Decisão de 1 instância que aprecia a questão:

*Finalmente, não procede a alegação da Impugnante de que não foi intimada pela Fiscalização a apresentar os contratos de metas elaborados pelos funcionários, como parte do seu plano próprio (PR), conforme as intimações abaixo, cujas cópias integram o presentes autos:*

• *Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 15/10/2009, as fls.*

*43/44: "Regulamento da participação nos lucros ou resultados —PLR", entregue pela Autuada em 30/10/2009 (fls. 45/46);*

• *Termo de Intimação Fiscal no 01, de 21/12/2009, As fls. 49/50:*

*"Plano próprio da empresa para pagamento de Participação nos Resultados", entregue pela Autuada em 05/02/2010 (fls. 51/52).*

*8.14.1. Entende-se, por óbvio, que tais contratos de metas deveriam ter sido apresentados no curso da ação fiscal juntamente com o plano próprio, porém este, conforme esclarece o Auditor-Fiscal autuante no Relatório do AIOP (fls. 79), mostrou-se suficiente para a compreensão das regras dos planos de PLR da Impugnante, sendo para tanto dispensáveis os contratos de metas e avaliações individuais de alguns empregados trazidos aos autos na impugnação (fls. 629/829), pelo que não há que se falar na "inversão do ônus da prova" pugnada pela Autuada.*

Note-se que ao contrário do que tenta demonstrar o recorrente, pelos argumentos trazidos pela autoridade fiscal, pelo recorrente em sua impugnação, pela autoridade julgadora, e pela análise dos documentos constantes nos autos, não vislumbro que o objetivo da PLR tenha sido cumprido nos pagamentos realizados pela empresa.

O objetivo da CF/88 de desvincular o pagamento de PLR do salário, foi no intuito de abrir ao empregador, possibilidades dos empregados participarem do capital das empresas, estimulando-os a alcançarem metas e resultados, e distribuindo com eles o fruto de todo esse esforço. Não quis o legislador naquele momento, ou mesmo hoje, abrir uma brecha para que empresas realizem pagamentos indiretos aos empregados, sem que os mesmos sejam computados no conceito de remuneração, ou mesmo reflitam nos demais direitos do empregados.

Com base nesse pensamento, entendo que as metas a serem cumpridas, devem ser previamente pactuadas, para que o empregado tenha conhecimento prévio de quanto

o seu esforço poderá lhe trazer de retorno. Formalizar acordos, quase ao término do exercício para os quais serão pagos valores a título de PRL, nada mais é do que tentar desnaturar pagamentos indiretos aos empregados, dando-lhes uma maquiagem de PLR, para que sejam excluídos da base para o pagamento de outros direitos. Nessa seara, basta-nos apreciar o disposto no § 1º do art. 2 da Lei 8212/91:

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

Contudo, existe outro ponto trazido pelo recorrente, que deve ser melhor apreciado. O mesmo alega que o Plano próprio - “Sistemas de Remuneração Variável” revestiu-se das formalidades legais descritas na lei 10.101, na medida que foi convalidado em Acordo Coletivo.

Quanto a este ponto, destaca o recorrente a existência de acordos coletivos, que legitimam a distribuição dos lucros. Para tanto, anexa, às fls. 281 a 282, cópia do então Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR), disciplinado pela Lei 10.101/2000.

De pronto, entendo que o então acordo firmado para legitimar o pagamento da PLR complementar, na verdade já nasceu descumprindo os objetivos básicos da lei. Conforme podemos vislumbrar na própria cópia apresentada, o acordo referente a PRL complementar de 2005, foi realizado em 21 de dezembro de 2005. Oras, não posso vislumbrar outra intenção que não a de criar um instrumento, no intuito de encobrir um pagamento indireto feito ao empregado pelo trabalho no ano de 2005.

Não há nem que se discutir o cumprimento do requisito de que: “Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições (...). Note-se que a cláusula quinta, descreve “que ficam fazendo parte deste acordo, os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados próprios mantidos pelos bancos (...). Assim, não entendo que essa mera menção tenha satisfeito o objetivo da lei, que é a negociação das metas entre empregados e empregadores e posterior aprovação em Assembléia Geral dos Empregados. Assim, entendo que firmar o acordo 9 dias antes de concluir o ano, para o qual o acordo foi direcionado, não atende aos ditames legais.

Outro não pode ser o raciocínio aplicável ao acordo apresentado para legitimar o Plano Próprio para o ano de 2006. Neste segundo caso, a realização do acordo, deu-se em 08 de fevereiro de 2007, ou seja, após o encerramento do exercício para o qual a Participação nos Lucros seria realizada. Novamente, como se pode aceitar que o esse pagamento esteja relacionado a participação do empregado no capital e resultados da empresa, se o acordo que descreveria as metas, os estímulos, foi firmado dois meses após o encerramento do exercício. Novamente, entendendo serem os valores meros pagamentos indiretos feitos aos empregados.

Outra sorte, não teve a empresa em relação as Convenções Coletivas de Trabalho que pretenderam legitimar o pagamento de PLR a totalidade de empregados da categoria profissional alcançada pelos sindicatos ali mencionados.

CONVENÇÃO COLETIVA 2005 – fls. 264 a 266 – firmado em 17/10/2005, com pagamento da primeira parcela em 10 dias após o acordado.

*CLAUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)*

*Ao empregado admitido até 31.12.2004, em efetivo exercício em 31.12.2005, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 03.03.2006, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2005, acrescido do valor fixo de R\$ 800,00 (oitocentos reais), limitado ao valor de R\$ 5.310,00 (cinco mil, trezentos e dez reais).*

*PARÁGRAFO PRIMEIRO O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados no "caput" desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão, em face do exercício de 2005, como teto, o percentual de 15% (quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento)*

*do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do "caput" desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2005, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois)*

*salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.620,00 (dez mil, seiscentos e vinte reais),*

*ou até que o total da Participação nos Lucros ou Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.*

*PARÁGRAFO SEGUNDO No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2005.*

*CLÁUSULA SEGUNDA ANTECIPAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS — P.L.R.*

*Excepcionalmente, e respeitados os termos do "caput" e dos parágrafos da Cláusula Primeira, o banco efetuará até 10 (dez) dias úteis da data da assinatura desta Convenção Coletiva de Trabalho, o pagamento de antecipação da Participação nos*

*Lucros ou Resultados de valor correspondente a 40% (quarenta por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, acrescido do valor fixo de R\$ 400,00 (quatrocentos reais), observando-se as seguintes condições:*

*a) percentual máximo de 15% (quinze por cento) do lucro líquido correspondente ao resultado do 1º semestre de 2005.*

*b) o valor individual máximo a ser pago a título de antecipação será de R\$ 2.655,00 (dois mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais).*

*c) no pagamento desta antecipação, o banco poderá compensar os valores já pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados, referentes ao exercício de 2005.*

*d) o empregado admitido até 31.12.2004 e que se afastou a partir de 1º.01.2005, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral da antecipação se pertencente ao quadro funcional na data da assinatura desta Convenção.*

*e) ao empregado admitido a partir de 1 0.01.2005, em efetivo exercício na data da assinatura da Convenção Coletiva de Trabalho, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no caput desta cláusula, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Para efeito de cálculo da proporcionalidade deve ser considerado como trabalhado o período até 31.12.2005. Aos afastados por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.*

*f) o empregado que tenha sido dispensado sem justa causa, entre 02.08.2005 e a data da assinatura desta convenção coletiva de trabalho, será efetuado o pagamento desta antecipação, no prazo de 10 (dez) dias Ateis da data de recebimento, pelo banco, de sua solicitação, por escrito, respeitada a proporcionalidade prevista no item "e" desta Clausula.*

*g) o banco que apresentou prejuízo no 10 semestre de 2005 (balanço de 30.06.2005), está isento do pagamento da antecipação.*

*São Paulo (SP), 17 de outubro de 2005*

Assim, não há como se admitir que a convecção acima descrita, tenha cumprido os preceitos legais para que os pagamentos ali descritos estejam excluídos do conceito de salário de contribuição. O acordo foi firmado em meados de outubro, para vigorar em relação aos 10 meses anteriores. Como pode-se aceitar que um empregado sintasse estimulado a participar de algo que nem mesmo existe. Ademais, não existe o estabelecimento de qualquer meta, resultado, política, seja o que for, razão porque legítimo o lançamento de contribuições também nesse ponto.

CONVENÇÃO COLETIVA 2006 – fls. 275 a 276 – firmado em 18/10/2006, com pagamento da primeira parcela em 10 dias após o acordado.

*CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)*

*Ao empregado admitido até 31.12.2005, em efetivo exercício em 31.12.2006, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 02.03.2007, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2006, acrescido do valor fixo de R\$ 828,00 (oitocentos e vinte e oito reais), limitado ao valor de R\$ 5.496,00 (cinco mil, quatrocentos e noventa e seis reais).*

*PARÁGRAFO PRIMEIRO O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados no "caput" desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão, em face do exercício de 2006, como teto, o percentual de 15% (quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do "caput" desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2006, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.992,00 (dez mil, novecentos e noventa e dois reais), ou até que o total da Participação nos Lucros ou Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.*

*PARÁGRAFO SEGUNDO No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2006.*

*CLÁUSULA SEGUNDA ANTECIPAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS — P.L.R.*

*Excepcionalmente, e respeitados os termos do "caput" e dos parágrafos da Cláusula Primeira, o banco efetuará até 10 (dez) dias antes da data da assinatura desta Convenção Coletiva de Trabalho, o pagamento de antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados de valor correspondente a 80% (oitenta por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, acrescido do valor fixo de R\$ 828,00 (oitocentos e vinte e oito), observando-se as seguintes condições:*

- a) percentual máximo de 15% (quinze por cento) do lucro líquido correspondente ao resultado do 10 semestre de 2006.*
- b) o valor individual máximo a ser pago a título de antecipação será de R\$ 5.496,00 (cinco mil quatrocentos e noventa e seis reais).*

*pagamento desta antecipação, o banco poderá compensar os valores já pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados, referentes ao exercício de 2006.*

*d) o empregado admitido até 31.12.2005 e que se afastou a partir de 1º.01.2006, por doença, acidente do trabalho ou*

*licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral da antecipação se pertencente ao quadro funcional na data da assinatura desta Convenção.*

*e) ao empregado admitido a partir de 1º.01.2006, em efetivo exercício na data da assinatura da Convenção Coletiva de Trabalho, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no caput desta cláusula, por Ines trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Para efeito de cálculo da proporcionalidade deve ser considerado como trabalhado o período até 31.12.2006. Aos afastados por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.*

*ao empregado que tenha sido dispensado sem justa causa, entre 02.08.2006 e a data da assinatura desta convenção coletiva de trabalho, será efetuado o pagamento desta antecipação, no prazo de 10 (dez) dias úteis da data de recebimento, pelo banco, de sua solicitação, por escrito, respeitada a proporcionalidade prevista no item "e" desta Cláusula.*

*g) o banco que apresentou prejuízo no 10 semestre de 2006 (balanço de 30.06.2006), está isento do pagamento da antecipação.*

**CLÁUSULA TERCEIRA ADICIONAL DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS** Os bancos pagarão, independente dos valores estabelecidos na Clausula Primeira desta Convenção Coletiva de Trabalho, o Adicional de Participação nos Lucros ou Resultados que corresponde a 8% (oito por cento) da variação em valor absoluto do crescimento do lucro líquido do exercício de 2006, em relação ao lucro líquido do exercício de 2005, dividido entre os seus empregados em parcelas iguais, com limite individual de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais), observando-se as seguintes condições:

*41) a) Se o lucro líquido de 2006 for pelo menos 15% maior do que o lucro líquido de 2005, a parcela adicional não será inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais) para cada empregado.*

*b) Esta parcela adicional não será compensável com valores devidos em razão de planos próprios.*

*c) A parcela adicional paga não será computada para cálculo do mínimo de 5% (cinco por cento) e do teto de 15% (quinze por cento) de distribuição da PLR. A parcela adicional não está sujeita, também, aos tetos estabelecidos, em valor, no "caput" e no parágrafo primeiro da cláusula primeira.*

*d) O banco pagará, até o dia 02.03.2007, a parcela adicional de que trata a presente cláusula.*

*e) O empregado admitido até 31.12.2005 e que se afastou a partir de 1º.01.2006, por doença, acidente do trabalho ou*

*licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral do valor decorrente de aplicação da presente cláusula.*

*Ao empregado admitido a partir de 1º.01.2006, em efetivo exercício em 31.12.2006, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Ao afastado por doença, acidente do trabalho ou auxílio-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.*

*São Paulo (SP), 18 de outubro de 2006*

Novamente, temos um acordo firmado entre dois os mais sindicatos, que no meu entender, não cumpriu os preceitos legais para que os pagamentos ali descritos estejam excluídos do conceito de salário de contribuição. O acordo também foi firmado em meados de outubro, para vigorar em relação aos 10 meses anteriores. Como se pode aceitar que um empregado sinta-se estimulado a participar de algo que nem mesmo existe. Ademais, não existe o estabelecimento de qualquer meta, resultado, política, seja o que for, razão porque legítimo o lançamento de contribuições também nesse ponto.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

### **NATUREZA SALARIAL DAS UTILIDADES**

Após a apreciação individual de cada uma das utilidades fornecidas, entendo importante firmar entendimento do papel das utilidades dentro do conceito de salário de contribuição.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

*No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”*

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de vale transporte em dinheiro, alimentação, bônus (prêmios), PLR, não representam alguma espécie de ganho para seus empregados Pelo contrário, estão inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não-salariais:

*"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquiri-las. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."*

Ademais, a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei, por mais que se vislumbre a boa intenção do empregador, estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

### **ALÍQUOTA SAT (RAT)**

Em sendo julgadas procedentes as bases de cálculo pagas na forma de utilidades, conforme descrito acima, legítima é a cobrança de contribuições à título de seguro contra Acidentes do Trabalho, atual RAT.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho - RAT é prevista no art. 22, II da Lei n.º 8.212/1991, alterada pela Lei n.º 9.732/1998, nestas palavras:

*Art.22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*(...)*

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei n.º 9.732, de 11/12/98)*

*a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*

*b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*

*c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

Regulamenta o dispositivo acima transcrito o art. 202 do RPS, aprovado pelo Decreto n ° 3.048/1999, com alterações posteriores, nestas palavras:

*Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

*I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*

*II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou*

*III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

*§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.*

*§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.*

*§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.*

*§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.*

*§ 5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.*

*§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos.*

## **DA INCONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA DE 2,5% PARA OS BANCOS**

No que tange a argüição de inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre a exigência da alíquota de 2,5% por se tratar de instituições financeiras, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as exigências previstas na Lei n.º 8.212/1991.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis a aplicação da referida alíquota, assim como da taxa de juros SELIC, e a multa pela inadimplência.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n.º 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

*Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.*

*A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.*

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula n.º 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

### *SÚMULA N. 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

## **DA ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

Alega o recorrente que ilegal a cobrança de juros sobre a multa de ofício, contudo, entendo que razão não assiste ao recorrente neste ponto. Conforme já apreciado pela

autoridade julgadora, no caso em questão não existe a cobrança de juros em relação a multa aplicada, sendo as duas aplicadas em relação ao montante do débito apurado. Os juros de mora são aplicáveis sobre o valor original da contribuição devida, conforme descrito no relatório fiscal fl. 91 e 92, item 100 e seguintes.

Na aplicação da multa, a autoridade fiscal procedeu a análise da situação mais favorável, não havendo a aplicação da multa de ofício, posto que implicaria situação mais gravosa para o recorrente.

Note-se que a autoridade julgadora na decisão de 1 instância já refutou os argumentos do recorrente, não havendo reparo a ser feito na referida decisão. Transcrevo trecho pertinente:

*16. Finalmente, não procede a alegação da Autuada de que teriam sido aplicados juros de mora sobre a multa no presente lançamento de ofício.*

*16.1. Agisse a Impugnante com a necessária diligência, teria encontrado, as fls. 23 dos autos, no anexo "Fundamentos Legais do Débito — FLD", item 602, a forma de "Cálculo dos juros: juros calculados sobre o valor originário, mediante a aplicação dos seguintes percentuais:...".; verifica-se, portanto, que os juros não incidem sobre a multa, mas somente sobre o valor da contribuição.*

*16.2. Nesse mesmo item, estão indicados os dispositivos legais que disciplinam esta matéria, a seguir transcritos:*

*"Lei 8.212/91..*

*Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável" "Decreto 3.048/99:*

*Art. 239. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a:*

*II - juros de mora, de caráter irrelevável, incidentes sobre o valor atualizado, equivalentes a:*

*a) um por cento no mês do vencimento;*

*b) taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia nos intermediários; e*

*c) um por cento no mês do pagamento;*

*Art. 242. Os valores das contribuições incluídos em notificação fiscal de lançamento e os acréscimos legais, observada a legislação de regência, serão expressos em moeda corrente.*

§ 22 Os juros e a multa serão calculados com base no valor da contribuição. "(grifos nossos)

16.3. Como se vê, em nenhum momento a legislação pertinente menciona a alegada cobrança de juros sobre a multa, ao contrário, deixa claro que os juros e a multa serão sempre exigidos **individualmente** sobre o valor principal atualizado.

16.4. Caso estivesse convicta da sua argumentação, deveria a Autuada ter apresentado demonstrativo de cálculo exemplificativo para ao menos uma competência do caso concreto aqui discutido, provando sua afirmativa, ao invés de lançar ilações genéricas sobre o tema, sem apontar qualquer erro de fato.

#### DA APLICAÇÃO DE JUROS E MULTA SOBRE AS VERBAS DISCUTIDAS EM JUÍZO.

Contudo, com relação aos valores depositados em juízo para o fato gerador vale transporte, onde houve o depósito do montante integral, entendo inaplicável juros e multa, seja a aplicação de multa moratória, como já vinha sendo aplicado por parte deste colegiado. Para a multa de ofício, como existiu por parte do recorrente o depósito, tendo o lançamento como fundamento evitar a decadência entendo deva ser afastada a multa de ofício nos termos do art. 63 da lei 9430.

*Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)*

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Já para a rubrica abono único, embora haja ação judicial, não houve por parte do recorrente a comprovação do depósito, nem mesmo foram trazidas pela autoridade fiscal informações nesse sentido, razão porque inaplicável os termos da referida lei, devendo ser mantido a aplicação dos juros e multa

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente em sua maioria são insuficientes para refutar a totalidade lançamento. Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas

(conforme apreciado individualmente acima), no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO PARCIAL do recurso para rejeitar a preliminar de nulidade, rejeitar a preliminar de decadência e no mérito DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO para excluir as contribuições atinentes ao lançamento de veículos e alimentação fornecida in natura para os diretores.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

## Voto Vencedor

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Em que pese a boa fundamentação apresentada pela relatora, concluo de forma diversa no que diz respeito ao critério para fixação do prazo decadencial. Passarei, de imediato, a expressar meu entendimento, posto que a legislação aplicável já foi suficientemente mencionada no voto da Conselheira Elaine Cristina Vieira.

A bem da verdade, tanto esse Conselheiro quanto a Ilustre Relatora entendemos que, havendo recolhimento antecipado da contribuição, há de se contar o prazo decadencial pela norma do art. 150, § 4.º do CTN, qual seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Divergimos, todavia, para os casos em que, embora existam recolhimentos efetuados pela empresa, esta não reconhece a incidência de contribuição sob determinada rubrica.

Nesses casos, a Conselheira Elaine Cristina pondera que as guias de recolhimento embora existentes, dizem respeito a outras rubricas, haja vista que, para as parcelas sobre as quais não se considerou a incidência tributária, não há o que se falar em antecipação de pagamento.

Ouso divergir dessa tese. É cediço que na Guia da Previdência Social – GPS não são identificados os fatos geradores, mas são lançados em campo único – “Valor do INSS” – todas as contribuições previdenciárias e, inclusive a dos segurados. Por esse motivo, havendo recolhimentos, não vejo como segregar as parcelas reconhecidas pela empresa, daquelas que não tenham sido tratadas como salário-de-contribuição.

Verifica-se na espécie, que há fortes indícios da existência de recolhimentos posto que, embora não exista nos autos o Relatório de Documentos Apresentados – RDA, na ação fiscal, de acordo com o item 106 do relato do fisco (fl. 93), somente houve lançamento sobre os ditos ganhos indiretos (PLR, abono e outros benefícios), fato que nos leva a supor que houve recolhimentos para as contribuições decorrentes de outros fatos geradores. Nesses casos, o entendimento que tem prevalecido nessa Turma de Julgamento é que se aplique o § 4.º do art. 150 do CTN para contagem do prazo decadencial.

Assim, considerando-se que a ciência do lançamento deu-se em 04/10/2010, voto pela declaração de decadência para o período de 03/2005 a 09/2005.

Kleber Ferreira de Araújo

CÓPIA